# Schutzrechte des Steuerpflichtigen im Steuerermittlungsverfahren.

Abhandlung
zur
Erlangung der Doktorwürde
vorgelegt
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität
zu Bonn

von
Fritz Bubenzer
Referendar.

Köln 1929.

Angenommen auf Bericht
des Professors Dr. Albert Hensel.

Meinen Eltern

Druck von Dr. Otto Schmidt, Köln

# Inhaltsverzeichnis.


Seite

Literaturverzeichnis . . . . . VII—IX

Der Begriff des Schutzrechtes . . . . . 1—5

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Abgabe einer Steuererklärung; die Pflicht des Finanzamtes, daraufhin ein Steuerermittlungsverfahren in Gang zu setzen . . . . . 6

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör . . . . . 10

Das Recht des Steuerpflichtigen, gehört zu werden, bevor Dritte zur Auskunfterteilung herangezogen werden . . . . 19

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Mitteilung der Namen von Sachverständigen und Prüfungsbeamten; das Recht, diese Personen abzulehnen. . . . . 21

Das Recht des Steuerpflichtigen, seine Erklärung zu berichtigen oder zu widerrufen . . . . . 23

Die Schutzrechte des Steuerpflichtigen im Falle ihrer Verletzung durch das Finanzamt . . . . . 24

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Akteneinsicht im Berufungs- und Rechtsbeschwerdeverfahren. . . . . 27

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör im deutschen Steuerrecht vor der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 . . . . . 30

# Literaturverzeichnis.


Anderssen, Das subjektive Recht. Grünhuts Zeitschrift für das Privat- und öffentliche Recht der Gegenwart Bd. 38, Seite 603 ff.

Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. August 1919, 8. Aufl., 1928.

Ball, Einführung in das Steuerrecht, 4. Aufl., 1927.

Baumgarten, Die Wissenschaft vom Recht und ihre Methode, Tübingen 1920.

Becher, Karl, Reichsabgabenordnung, 2. Aufl. 1926.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 6. Aufl., 1928.

Begründung zum Entwurf einer Reichsabgabenordnung, Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 338, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Seite 577 ff.

Bericht des 11. Ausschusses der Deutschen Nationalversammlung über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung, Bd. 339, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Seite 1386 ff.

Bericht über die 117. Sitzung der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 331, stenographische Berichte, Seite 3701 ff.

Bernatzik, Kritische Studien über den Begriff der juristischen Person und über die juristische Persönlichkeit der Behörden insbesondere, Arch. für öffentl. Recht V Seite 169 ff.

Binding, Zur Literatur der allgemeinen Rechtslehre, Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft, XXI. Band, 1879, Seite 542 ff.

Blümisch, Die Berichtigung von Steuererklärungen, Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Berlin, 26. Jg., Heft 2, Seite 88 und 89.

Boethke und Arlt, Handbuch des Steuerrechts, Köln 1926.

Buck, Kommentar zum Besitzsteuergesetz, Köln 1916.

Bühler, Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung, 1914.

„ Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd., 1927.

„ Zur Theorie des subjektiven öffentlichen Rechts. Festgabe für Fritz Fleiner, Seite 26 ff., Tübingen 1927.

Damaschke, Geschichte der Nationalökonomie, 11. Auflage.

Deutscher Anwaltverein, Der Rechtsschutz in Steuersachen, Steuer und Wirtschaft, VI Jg., Sp. 161 ff.

Ellerholz, Wie schützt man sich gegen gesetzwidrige Steuererhebungen? Deutsche Steuer-Zeitung XI. Jg., Seite 959 ff.

Enneccerus, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, I. Bd., 1. Abt., 25. bis 29. Aufl., 1926.

Entwurf des Einkommensteuergesetzes, Nr. 5 der Drucksachen des preußischen Abgeordnetenhauses 1890.

Erster Buch- und Betriebsprüfungsmaterialerlaß. (Begleiterlaß des Herrn Reichsministers der Finanzen vom 7. Juli 1927 — III bb 2000); im Text entsprechend der amtlichen Übung abgekürzt mit B. und B. Materialerlaß zitiert.

Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, 2. Aufl., 1927.

Friedrichs, Grundzüge des Steuerrechts im Reich und in Preußen, Berlin 1925.

Fuisting, Die Einkommenbesteuerung der Zukunft, Berlin 1903.

„ Die preußischen direkten Steuern, 1. Bd.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 19. Juni 1906, 7. Aufl., Berlin 1907.

Göz, Das Württembergische Einkommensteuergesetz vom 8. August 1903, Tübingen 1903.

Grießbach, Das Umsatzsteuergesetz vom 24. Dezember 1919 nebst Ausführungsbestimmungen in der am 1. Januar 1925 geltenden Fassung, Berlin 1925.

Hasche, Königlich Sächsisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juli 1900, Leipzig 1901.

Heckel, Die Fortschritte der direkten Besteuerung in den deutschen Staaten, Bd. 1, Leipzig 1904.

Heidecker, Zur Auslegung des § 209 der Reichsabgabenordnung, Deutsches Steuerblatt, 5. Jg. Seite 51—57.

Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl., 1927.

„ Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung (in der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann), München 1923.

„ Kurt Balls Steuerrecht und Privatrecht in Steuer und Wirtschaft, IV. Jg., Sp. 1963 ff.

Holliger, Das Kriterium des Gegensatzes zwischen dem öffentlichen Recht und dem Privatrecht, 1904.

Huber, Recht und Rechtsverwirklichung, Probleme der Gesetzgebung und der Rechtsphilosophie, Basel 1921.

Ihering, Geist des römischen Rechts, Bd. III 1877.

„ Der Zweck im Recht, 3. Aufl. 1893.

Jellinek, G., System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2. Aufl. 1905.

Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre, entwickelt aus der Lehre vom Rechtssatz, 1911.

Kiefe, Die Akteneinsicht im Steuerverfahren, Jur. Wochenschrift 53. Jg., Seite 1934, 1935.

Kloß, Die Rechtsprechung und das Schrifttum in Reichssteuersachen, Bd. 1—9.

Laband, Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, 4. Aufl. (Arch. für öffentl. Recht Bd. 19 Seite 614 ff.)

Landesfinanzamt Magdeburg Abt. I, Material-Entscheidungen, Erlasse und Verfügungen zur Umsatzsteuer, herausgegeben im Juli 1928.

Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, 2 Bände, 3. Auflage 1924.

Mirbt, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig 1926.

Mrozek, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Köln 1926.

„ Steuerrechtsprechung in Karteiform, Verlag Dr. Otto Schmidt in Köln (angeführt im Text unter „Kartei").

„ Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 2. Auflage, Köln 1922. (Die 3. Auflage ist im Text als solche besonders bezeichnet.)

Pissel-Koppe, Das Einkommensteuergesetz vom 20. August 1925, Berlin 1927.

Preuß, Zur Methode der juristischen Begriffskonstruktion, Schmollers Jahrbuch Bd. 24.

Richter, Das subjektive öffentliche Recht, 1925.

Riederer von Paar, Geheimakten; eine bedeutsame Maßnahme des RFH.; StuW. VI. Jg., Sp. 1179 ff.

Ritter, Sind die Finanzämter verpflichtet, den Steuerpflichtigen die Namen der gehörten Sachverständigen und Gutachter mitzuteilen? Deutsche Steuerzeitung XIII. Jg. Seite 430, 431.

Rüde-Mühe-Hauser, Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919, Stuttgart 1921.

Schanz, Finanzarchiv.

Thon, Rechtsnorm und subjektives Recht. — Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre, Weimar 1878.

Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1890.

Wenzel, Der Begriff des Gesetzes, Berlin 1920.

Zimmermann, Das Badische Vermögensteuergesetz vom 28. September 1906 in der Fassung nach dem Gesetz vom 27. Mai 1910, Karlsruhe i. B. 1910.

Zweiter Umsatzsteuermaterialerlaß. (Erlaß des Herrn Reichsministers der Finanzen vom 20. März 1923 — III U 5 000.)

## Einleitung.

**Der Begriff des Schutzrechtes; Darlegung was im Text unter den Begriffen Steuerpflichtiger und Steuerermittlungsverfahren verstanden wird; der rechtspolitische Hintergrund der Abhandlung.**

Der Staat greift durch seine Behörden auf den verschiedensten Gebieten (z. B. im Polizei-, Straf-, Steuerrecht) in die Rechtssphäre seiner Untertanen ein. Demgegenüber gewinnt die Frage Bedeutung, ob und inwieweit sich der Bürger den Behörden entgegenstellen kann, ob und welche Rechte er gegenüber der Obrigkeit hat. Die unten näher zu definierenden Befugnisse in dieser Abwehrstellung bezeichnet die vorliegende Abhandlung als Schutzrechte; in der Literatur ist die Benennung subjektive öffentliche Rechte allgemein üblich.

Baumgarten, Die Wissenschaft vom Recht, Seite 1, Abs. 3, führt folgendes aus: „Man könnte meinen, daß wir uns mit einer Definierung des Rechts als des Gegenstandes der Rechtswissenschaft nicht lange aufzuhalten brauchten, da dieser Begriff uns von der Rechtswissenschaft in unantastbarer Formulierung dargeboten werde. Indes weiß unsere Jurisprudenz auf die Frage, was das Recht sei, durchaus keine präzise, einwandfreie, einleuchtende Antwort zu geben."

Was hier vom objektiven Recht gesagt ist, gilt in erhöhtem Maße von den subjektiven Rechten. Schon über den Begriff des subjektiven Privatrechts besteht Streit. Noch lebhafter als dort wird der Streit zur Zeit in der jüngeren Verwaltungsrechtswissenschaft und im Staatsrecht bezüglich der subjektiven öffentlichen Rechte geführt.

Kelsen faßt die zahlreichen Theorien über den Begriff des subjektiven öffentlichen Rechts zusammen in drei Gruppen:

a) die Willenstheorien,

b) die Interessentheorien,

c) die Kombinationstheorien.

Von Kelsen selbst werden alle drei Theoriegruppen kritisch beleuchtet und abgelehnt.

### a) Die Willenstheorien.

Für das Privatrecht hat Windscheid, Pandesten I S. 155 f. das subjektive Recht definiert als „eine von der Rechts-

ordnung verliehene Willensmacht oder Willensherrschaft". Der Wille im Individuum ist wesentlich. Den Schwierigkeiten, die sich aus der auch nach Windscheid erforderlichen Anerkennung subjektiver Rechte Wahnsinniger, nicht willensfähiger Kinder usw.[1]) ergeben, versucht Windscheid dadurch zu begegnen, daß er behauptet, der im subjektiven Recht gebietende Wille sei nur der Wille der Rechtsordnung, nicht der Wille des Berechtigten. Dieser Wille der Rechtsordnung werde dadurch zum subjektiven Recht, daß die Rechtsordnung den Inhalt ihres Befehls aus dem Willen der Personen entnehme.

Georg Jellinek führt, System S. 42, an, daß die Lehre der Willenstheorie anknüpft an die alten naturrechtlichen Theorien, die das subjektive Recht der Freiheit gleichsetzen. Er verweist auf Hegel und Rousseau.

Kelsen bekämpft die Theorie Windscheids scharf (Hauptprobleme S. 587 ff.). Bühler vertritt im Gegensatz zu ihm (Die subj. öffentl. Rechte S. 10) den Standpunkt, daß man die Willenstheorie Windscheids nicht als ganz unbrauchbar verwerfen muß. Er folgert aus den Darlegungen Kelsens lediglich, daß der Nachdruck auf „Macht" oder „Herrschaft" zu legen sei. Bühler zählt hier Otto Mayer zu den Anhängern der Willenstheorie. Tatsächlich ist die Auffassung Otto Mayers der Gruppe der Kombinationstheorien zuzuzählen.

### b) Die Interessentheorien.

Ihering sagt, Geist des römischen Rechts Bd. III S. 327: „Zwei Momente sind es, die den Begriff des Rechts konstituieren, ein substantielles, in dem der praktische Zweck desselben liegt, nämlich der Nutzen, Vorteil, Gewinn, und ein formales, welches sich zu jenem Zweck bloß als Mittel verhält, nämlich der Rechtsschutz, die Klage. Ersteres ist der Kern, letzteres die schützende Schale des Rechts. Da er das Interesse sonach als das Wesentliche des subjektiven Rechts bezeichnet, definiert Ihering, der Zweck im Recht S. 328, die subjektiven Rechte als „rechtlich geschützte Interessen".

Zu der Interessentheorie bekennt sich Huber, Recht, S. 53. Bühler (Die subj. öffentl. Rechte S. 44 und 45) und G. Jellinek (System S. 68 und 69) vertreten die Auffassung, daß jede Norm sowohl im Gemein- als auch im Individualinteresse vorhanden ist und stellen die Frage nach dem subjektiven Recht darauf ab, in wessen „überwiegenden" Interesse der Rechtssatz ergangen ist.

---

[1]) S. a. Anderssen, Das subjektive Recht in Grünhuts Zeitschrift, Bd. 38 S. 622.

Gegen die Aufnahme des Gesichtspunktes des Interesses (wie überhaupt jedes Zweckmomentes in eine juristische Definition) haben sich ausgesprochen:

Holliger, Das Kriterium S. 70, 71,

Kelsen, Hauptprobleme S. 84—94, 572—584,

Laband, Das Staatsrecht S. 317,

Preuß, Zur Methode S. 367 f.,

Richter, Das subj. öffentl. Recht S. 32 f., 67.

### c) Die Kombinationstheorien.

Eine vermittelnde Theorie vertreten Otto Mayer und Georg Jellinek. Otto Mayer führt, Deutsches Verwaltungsrecht I S. 110, aus: „Soweit solche Macht einem Untertan zugeteilt ist um seines eigenen Vorteils willen, erscheint darin ein Recht dem Staat gegenüber, dem die öffentliche Gewalt gehört, ein subjektives öffentliches Recht." Georg Jellinek, System S. 44, definiert das subjektive Recht als „die von der Rechtsordnung anerkannte und geschützte, auf ein Gut oder Interesse gerichtete menschliche Willensmacht. Bernatzik weist darauf hin, daß Wille und Zweck nicht wesensverschieden sind (Kritische Studien, Arch. für öffentl. Recht V, 232). Der in der Literatur gegen die Willenstheorien und die Interessentheorien geführte Kampf richtet sich demgemäß auch gegen die Kombinationstheorien.

Außer auf den oben angegebenen Wegen ist auf die verschiedenste Weise versucht worden, dem Problem der subjektiven Rechte näherzukommen. Es sei hier noch verwiesen auf die u. a. von Thon vertretene Imperativtheorie[2]) und die Theorie Kelsens (Hauptprobleme S. 625 und S. 663): „Das subjektive Recht des Untertanen ist der Rechtssatz in seinem Verhältnis zu derjenigen Person, von deren Anspruch der im Rechtssatz erklärte Wille des Staates zu irgend einem Handeln abhängig gemacht ist." Was die Theorie Kelsens anbelangt, so ist auf Bühler, Die subjekt. öffentl. Rechte S. 17 zu verweisen.

Die vorliegende Arbeit schließt sich der Definition Bühlers an. Danach[3]) ist subjektives öffentliches Recht diejenige Stel-

---

[2]) Thon, Rechtsnorm, bes. S. 325, 133, 218, 223. Die Theorie wird bekämpft von Binding, Zur Literatur der allgemeinen Rechtslehre und von Wenzel, Der Begriff des Gesetzes, bes. S. 93 und 100.

[3]) S. Bühler, Die subj. öffentl. Rechte S. 224; Bühler, Zur Theorie. — Festgabe für Fleiner S. 36; Bühler, Lehrbuch § 11 IV Abs. 3 S. 90.

lung des Untertanen zum Staat, in der er auf Grund eines zwingenden, zum Schutze seiner Individualinteressen erlassenen Rechtssatzes, auf den er sich der Verwaltung gegenüber soll berufen können, vom Staat etwas verlangen kann oder ihm gegenüber etwas tun darf.

Bezüglich des Begriffs „Steuerpflichtiger" liegt der vorliegenden Arbeit die von der Reichsabgabenordnung gegebene Definition (§§ 79, 169 AO.) zugrunde; der Begriff erstreckt sich hier nicht auf den von Hensel, Steuerrecht S. 125 Anm. 2 und S. 49 Anm. 2 einbezogenen weiteren Kreis von Personen.

Das Steuerermittlungsverfahren endet mit der Festlegung der tatbestandsmäßigen Grundlagen des einzelnen Steuerfalles (Hensel, Steuerrecht § 31 I S. 149). Da dies vielfach erst durch das Finanzgericht erfolgt, war das Rechtsmittelverfahren (mit Ausnahme des Verfahrens vor dem RFH., s. § 267 AO.) mit in den Kreis der Betrachtung zu ziehen.

Die Frage des Verhältnisses der Steuerzahler zu der Staatsgewalt hat in der Finanzgeschichte stets eine besondere Rolle gespielt. Otto Mayer (Deutsches Verwaltungsrecht I S. 30) sagt bei der Behandlung des Streites zwischen Fürst und Untertan zur Zeit des landesherrlichen Hoheitsstaates, daß „gemäß der altgermanischen Abneigung gegen Steuern" der Widerstand der Untertanen „zäh" gewesen sei. Hinzu kam, daß nach der Anschauung des kanonischen Rechts, nur die gerechte Steuer sittlich bindend war.[4])

Der landesherrliche Territorial- und der absolute Polizeistaat kannten keine Schutzrechte der Untertanen im Sinne der oben gegebenen Definition.

Dagegen brachte der deutsche Rechtsstaat den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Sein Ziel war nach Otto Mayer, Deutsches Verw.-Recht I S. 62 „tunlichste Justizförmigkeit der Verwaltung". Sodann waren die volkswirtschaftlichen und steuerpolitischen Anschauungen des Liberalismus dem Individuum günstig und vermochten auch Einfluß auf die durch das wachsende Bedürfnis nach Staatseinnahmen als notwendig erkannten Steuerreformen in der Mitte des 19. Jahrhunderts zu gewinnen (Wagner, Finanzwissenschaft

---

[4]) Bezeichnend ist die bei Damaschke, Geschichte, S. 136 zitierte Auffassung der Summa Summarum des Dominikaners Sylvester von Prierio (um 1500), die die Bürger anhält, ihre Vermögen nicht zu verheimlichen, „es sei denn, daß sie mit Wahrscheinlichkeit wüßten, daß fast alle ähnlich einen Teil ihrer Güter verheimlichen. In diesem Falle scheinen sie entschuldigt, weil sie durch ihre ehrliche Erklärung zu sehr belastet würden."

III, S. 214). Schutzvorschriften zugunsten des Steuerzahlers und Beschränkungen der Staatsbehörden erschienen als Folge dieser Auffassung in den Steuergesetzen. Das Bestreben ging dahin, Eingriffe in die private Sphäre des Staatsbürgers möglichst zu vermeiden.

Die Steuergesetze der Nachkriegszeit gaben diesen Standpunkt in gewisser Beziehung auf und forderten unbedingte Klarlegung der steuerlichen Verhältnisse des einzelnen; aber keineswegs so, als ob die Grundsätze des Rechtsstaates plötzlich über Bord geworfen wären. Von Rechtsfragen wird das Steuerrecht nach wie vor beherrscht (s. dazu auch Hensel, Zur Dogmatik S. 242 und Hensel, Kurt Balls Steuerrecht und Privatrecht, StuW. IV. Jg., Sp. 1963 ff.) Die Aufgabe der vorliegenden Abhandlung konnte es nicht sein, zu untersuchen, ob und inwieweit über die in der Reichsabgabenordnung getroffenen Regelungen hinaus Rechtsschutzbestimmungen erstrebenswert sind. Das ist Aufgabe der Rechtspolitik. Hier konnte nur das geltende Recht behandelt werden.

Der erste Titel des dritten Abschnittes des zweiten Teiles der AO. trägt die Ueberschrift: Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen. Unter Ziffer II werden in den §§ 168 bis 176 AO. insbesondere „Pflichten der Steuerpflichtigen" aufgezählt. In den einzelnen Steuergesetzen sowie an anderer Stelle der AO. (s. z. B. die Bestimmungen über die Steueraufsicht, § 193 ff. AO., über Zwangsmittel, § 202 AO.) sind weiter zahlreiche Vorschriften enthalten, die, teils als Befugnisse, Berechtigungen der Steuerbehörde bezeichnet, sich vom Standpunkte des Untertanen aus betrachtet als Pflichten darstellen.[5]) Demgegenüber enthalten die Steuergesetze nur vereinzelt ausdrückliche Vorschriften über Rechte der Steuerpflichtigen. Die folgenden Ausführungen stellen sich nicht die Aufgabe, die hin und wieder in den Gesetzen enthaltenen Vorschriften über Schutzrechte aufzuzählen, sondern zu untersuchen, welche Rechte sich für den Steuerpflichtigen im Ermittlungsverfahren auf Grund allgemeiner Rechtssätze und der Gesetzesauslegung ergeben.

---

[5]) Das schließt nicht aus die Richtigkeit des folgenden, in den Leitsätzen des deutschen Anwaltvereins, unter IV der Begründung — StuW. 1927 Sp. 169 — enthaltenen Satzes: „Die §§ 162 bis 120 AO. haben einen doppelten Charakter; sie geben den Veranlagungsstellen weitgehende Befugnisse bei der Ermittlung des Steueranspruchs; sie sind aber auch die Magna Charta des Steuerpflichtigen, d. h. sie begrenzen die Allgewalt des Staates gegenüber den Steuerzahlern."

## Das Recht des Steuerpflichtigen auf Abgabe einer Steuererklärung; die Pflicht des Finanzamtes, daraufhin ein Steuerermittlungsverfahren in Gang zu setzen.

Ball weist — Einführung, § 38 A II a — mit Recht darauf hin, daß einige der in den Steuergesetzen angeführten Pflichten insofern für das Ermittlungsverfahren besondere Bedeutung haben, als sie für den Steuerpflichtigen, wenn er sie erfüllt, gleichzeitig Rechte schaffen.

Die im Ermittlungsverfahren im Regelfall an den Steuerpflichtigen zuerst herantretende Pflicht betrifft die Abgabe einer Steuererklärung. Ball führt aaO. aus: „Die Steuererklärung ist ein Recht des Pflichtigen,[6]) denn wenn er eine Steuererklärung abgegeben hat, darf das Finanzamt zu ungunsten des Pflichtigen in wesentlichen Punkten von ihr nur abweichen, wenn es vorher diese Punkte dem Steuerpflichtigen mitgeteilt und ihm Gelegenheit zur Aeußerung gegeben hat. Bevor auf den von Ball hier ins Auge gefaßten Fall des § 205 IV AO. näher eingegangen wird, soll ein Recht des Steuerpflichtigen behandelt werden, das, soweit ersichtlich, in der Literatur bisher noch nicht als solches bezeichnet worden ist: das Recht des Steuerpflichtigen, eine Steuererklärung abzugeben und dadurch von sich aus ein von der Steuerbehörde vielleicht nicht beabsichtigtes Ermittlungsverfahren in Gang zu setzen. Der Steuerpflichtige kann in den verschiedensten Fällen ein Interesse an einer behördlichen Prüfung seiner steuerlichen Verhältnisse haben.[7]) Hat der Steuerpflichtige

---

[6]) So auch Mirbt, Grundriß § 76 Ziffer 3.

[7]) Beispiele: Ein dem Lohnabzug unterliegender Steuerpflichtiger mit einem Einkommen bis zu 8 000 M. (s. § 89, 90 EinkStG. 1925) hat bei anderen Einkommensarten Verlust erlitten. Es kommt ihm darauf an, die Verlustbeträge von seinem Einkommen aus nicht selbständiger Arbeit in Abzug zu bringen. — Ein Unternehmen stellt fest, daß bei Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen steuerfreie Lieferungen nicht zur Absetzung gebracht wurden; oder ein Umsatzsteuerpflichtiger, der Voranmeldungen nicht abgegeben hat, ist gemäß § 19 Abs. 3 UmsStG. 1926 im Wege der Schätzung zu Vorauszahlungen, die dem tatsächlichen Umsatz nicht entsprechen, herangezogen worden. In beiden Fällen hat der Steuerpflichtige Interesse daran, zu erreichen, daß das Finanzamt eine besondere Festsetzung der Steuer vornimmt und nicht ohne weiteres das Endsoll gleich dem Vorsoll festsetzt (s. Landesfinanzamt Magdeburg, Materialerlaß Seite 127 Anm. 3 zu § 18 UmsStG. 1926). — Für die Veranlagung der Umsätze des Jahres 1927 gewinnt die hier in Rede stehende Frage besondere Bedeutung im Hinblick auf die zu § 7 UmsStG. ergangene einschneidende Entscheidung des RFH., Großer Senat vom 17. Dezember 1927, GrS. 1/27; RStBl. 1928 Nr. 2 Seite 19; Sammlung der Entscheidungen des RFH. 22/239.

einen Anspruch darauf, daß die Steuerbehörde auf seine freiwillig abgegebene Erklärung eingeht und ihm einen Steuerbescheid erteilt?

Die Bejahung dieser Frage ergibt sich für alle Reichssteuern aus § 205 I Satz 1 AO. in Verbindung mit § 168 AO. § 205 I Satz 1 AO. schreibt allgemein vor, daß das Finanzamt die Steuererklärungen, die § 168 I Satz 1 AO. definiert als Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Festsetzung einer

---

Die Veranlagung der Umsätze des Jahres 1923 bereitete anfangs 1924 den Finanzämtern Kopfzerbrechen. Es erhob sich damals die Frage, ob die Finanzämter bei der Umrechnung in Goldmark von den Umsätzen der einzelnen Voranmeldungsabschnitte oder von dem gesamten Jahresumsatze ausgehen sollten. Der Regelfall der Buchführung der Steuerpflichtigen für das Kalenderjahr 1923 war der des § 36 III UmsStG. 1923 (wertbeständige Buchführung nur für die Monate November und Dezember 1923). Unter Anwendung des § 36 III UmsStG. 1923 konnten damals sowohl erhebliche Härten als auch Vorteile für den Steuerpflichtigen entstehen. Dies mögen folgende Beispiele erläutern:

| | |
|---|---|
| I. Gesamtumsatz des Jahres 1923 in Papiermark: | 1 000 000 000 000 000 |
| Gesamtsteuerbetrag (2 %) | 20 000 000 000 000 Papiermark |
| Ab die am 31. 5. 23 geleistete Vorauszahlung von | 1 000 000 Papiermark |
| Verblieben in Papiermark zu entrichten | 19 999 999 000 000 |

Dieser Betrag entsprach bei einem Umrechnungssatze von 125 500 000 000 (vom Reichsminister der Finanzen festgesetzt gemäß § 32 a UmsStG. 1923 — 2. Steuernotverordnung vom 19. 12. 1923 Art. IV, § 1 Nr. 9; Griesbach, das Umsatzsteuergesetz Seite 30) für das Kalenderjahr 1923 einem Goldmarkbetrag von 159 Mark.

| | |
|---|---|
| II. Gesamtumsatz wie im Beispiel zu I: | |
| Gesamtsteuerbetrag | 20 000 000 000 000 Papiermark |
| Ab die am 15. Dezember 23 geleistete Vorauszahlung von | 20 000 000 000 000 Papiermark |
| verblieben zu entrichten | 0 Mark. |

Aus Vorstehendem geht hervor, daß im Falle zu I die ihrem inneren Werte nach bedeutend höhere Vorauszahlung als die Zahlung im Falle zu II ungefähr mit 0 Mark anzurechnen war, während im Beispiel II die niedrigere Zahlung ausreichte, den Steuerpflichtigen bei einer Veranlagung nach dem Jahresergebnisse vor Nachforderungen für 1923 zu schützen.

Die Finanzämter haben damals die Frage, ob die Umrechnung auf Grund der eingereichten Voranmeldungen oder nach dem Jahresumsatze zu geschehen hatte, durchweg nach fiskalischen Gesichtspunkten entschieden. Die im Text oben vertretene Auffassung mußte jedoch dazu führen, daß es der Steuerpflichtige durch Abgabe einer Steuererklärung in der Hand hatte, zu bestimmen, ob eine im Ergebnis für ihn günstige Veranlagung nach dem Jahresumsatze zu erfolgen hatte.

Steuer dienen, zu prüfen hat. Das Finanzamt hat die Steuer festzusetzen (§ 210 AO.) und dem Steuerpflichtigen einen Bescheid zu erteilen. Die Verpflichtung des Finanzamtes, auf die Erklärung einzugehen, die ein nicht zur Abgabe Verpflichteter eingereicht hat, entspricht auch dem Grundgedanken des § 204 Satz 2 AO. und dem Grundsatz, daß die Steuerbehörden nicht berufen sind, die fiskalischen Interessen wahrzunehmen, daß sie vielmehr (nur) den gesetzlichen Anspruch festzustellen haben (J. Hensel, Steuerrecht S. 125 Anm. 1 und S. 151 § 32 I Abs. 2 und II). Für das Einkommensteuerrecht ergibt sich die oben dargelegte Rechtsstellung für den Steuerpflichtigen auch aus § 61 1 Satz 4 EinkStG. vom 10. August 1925. Die Feststellung, daß der Steuerpflichtige eine Steuererklärung abgeben k a n n, hat nur dann Sinn, wenn die Behörde verpflichtet ist, sich mit dieser freiwillig eingereichten Erklärung genau so zu befassen, wie in den Fällen, in denen eine Steuererklärung auf Grund gesetzlicher Verpflichtung eingereicht wurde.

Zu Zweifeln können hier allerdings die Worte „innerhalb der für die Abgabe von Steuererklärungen allgemein festgesetzten Frist" Anlaß geben.[8]) Mrozek, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz. Anm. 13 zu § 61 EinkStG. 1925 sagt: „Eine freiwillige Steuererklärung äußert nur dann ihre Wirkung als Steuererklärung, wenn sie innerhalb der für die Abgabe der Steuererklärungen allgemein festgesetzten Frist (Anm. 11) abgegeben wird, mag sie auch sonst allen Erfordernissen einer Steuererklärung entsprechen. Wird die Frist also nicht eingehalten, so ist das Finanzamt durch sie nicht gebunden, wenn es auch auf Grund seiner Ermittlungspflicht (§ 204 AO.) die freiwilligen Angaben nicht ohne weiteres übergehen kann." Der letzte Satz enthält einen Widerspruch. Zunächst ist das Finanzamt durch eine Steuererklärung überhaupt nur insoweit gebunden, als es von der Erklärung a u s g e h e n muß[9]) und sodann bei seiner Prüfung die unten unter II bis IV behandelten Schranken einhalten muß. Ist es richtig, daß die Gebundenheit des Finanzamtes wegfällt, wenn die freiwillig abgegebene Steuererklärung nicht innerhalb der für die Abgabe von Steuererklärungen allgemein festgesetzten Frist eingereicht wird,

[8]) Das wird offenbar übersehen von Evers, Kommentar zum Körp.-StG. Anm. 16 zu § 61 EinkStG. (Anm. 2, Abs. 2 zu § 22 KörpStG.), Seite 1023 (oben): „Durch f r e i w i l l i g e A b g a b e e i n e r S t e u e r e r k l ä r u n g kann der Pflichtige, dessen Steuerpflicht zweifelhaft ist, alsbald diese Frage zur rechtskräftigen Entscheidung bringen.

[9]) S. auch Pißel-Koppe, Einkommensteuergesetz S. 538 (Abs. 1): „Die Steuererklärung ist nur die Vorbereitung der Veranlagung; sie gibt die Anhaltspunkte, auf welche das Finanzamt die ihm nach § 204 AO. obliegenden Ermittlungen aufbaut.

so ist eben der Weg frei, die Angaben des Steuerpflichtigen ohne weiteres zu übergehen. Es entsteht die Frage, ob durch § 61 Abs. 1 Satz 4 EinkStG. 1925 das sich nach §§ 205, 168 AO. allgemein ergebende Recht, bei Abgabe einer Steuererklärung zu verlangen, daß sich die Behörde mit ihr befaßt, für das Einkommensteuerrecht insoweit eingeschränkt werden soll, daß es bezüglich der freiwillig abgegebenen Erklärungen nur für die Zeit der „für die Abgabe von Steuererklärungen allgemein festgesetzten Frist" gilt, daß also § 61 Absatz 1 Satz 4 lex specialis gegenüber den Bestimmungen der AO. ist.

Die Frage dürfte zu verneinen sein.

Es sei zunächst festgestellt, daß die Fassung des in Rede stehenden Satzes mißglückt ist. Ausgehend vom Steuerpflichtigen enthält er eine Selbstverständlichkeit. Es kann aber kein Zweifel darüber bestehen, daß er sich damit befassen will, ob und inwieweit die Steuerbehörde verpflichtet sein soll, die freiwillig abgegebene Steuererklärung zur Grundlage eines Ermittlungsverfahrens zu machen. Gilt diese Verpflichtung nur während der Zeit der für die Abgabe von Steuerklärungen allgemein festgesetzten Frist, so bedeutet dies jedenfalls, daß die sich nach Ablauf dieser Frist ergebenden Berechtigungen der Steuerbehörde und des Steuerpflichtigen nicht mit gleichem Maße gemessen sind, daß der Steuerpflichtige vielmehr erheblich zu kurz gekommen ist. Ist nämlich ein Steuerpflichtiger bei der allgemeinen Veranlagung übergangen worden, so kann die Steuerbehörde grundsätzlich nach § 212 I AO. eine Nachveranlagung vornehmen. Ein derartiges nachträgliches Aufgreifen wäre, falls es sich um einen finanziellen Vorteil für den Steuerpflichtigen handelt, von seiner Seite aus nicht mehr möglich; § 61 Absatz 1 Satz 4 EinkStG. würde eine Ausschlußfrist enthalten. Würde die Initiative hingegen vom Finanzamt ausgehen, indem zunächst angenommen wird, daß eine (fiskalisch betrachtet) im positiven Sinne ausfallende Nachveranlagung in Frage kommt und sich nachher herausstellen, daß eine Erstattung vorzunehmen ist, so müßte nach § 204 AO. die Erstattung erfolgen; es dürfte nicht etwa das Verfahren eingestellt werden. Es würde also wesentlich darauf ankommen, wer die Aufnahme des Ermittlungsverfahrens zuerst betrieben hat. Dieses unbefriedigende Ergebnis kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Die Folgen, die die Worte „innerhalb der für die Abgabe von Steuererklärungen allgemein festgesetzten Frist" zeitigen würden, dürften vom Gesetzgeber nicht bedacht sein. Hätte er eine derartige Einschränkung der Stellung des Steuerpflichtigen beabsichtigt, so würde er es durch eine entsprechende Fassung (nur innerhalb der ... festgesetzten Frist) zum Ausdruck gebracht haben.

Nach Enneccerus, Lehrbuch I. Bd., 1. Abt. § 51 II 6 gibt man bei der Auslegung von Gesetzen, deren Bestandteile aus verschiedenen Zeiten herrühren, derjenigen Stelle den Vorzug, welche die höhere Entwicklung enthält, da nicht angenommen werden kann, daß ein Rückschritt beabsichtigt sei. Die höhere Entwicklung ist auch dann für entscheidend zu halten, wenn sie sich in einer älteren Gesetzesbestimmung findet (Anm. 13 zu § 51 II 6). Im vorliegenden Falle enthält die höhere Entwicklung die sich aus den Bestimmungen der AO. ergebende, oben dargelegte Auffassung; ihr ist der Vorzug gegenüber § 61 Absatz 1 Satz 4 EinkStG. zu geben, sofern man der letzteren Bestimmung eingedenk ihrer Fassung überhaupt irgend eine Bedeutung beimessen will. Allerdings ist eine Einschränkung insofern zuzugestehen, als das Recht des Steuerpflichtigen, durch Abgabe einer Steuererklärung eine Prüfung seiner steuerlichen Verhältnisse herbeizuführen, nicht dahin führen kann, die für einen Erstattungs- oder Vergütungsantrag bereits verstrichene Frist zu ignorieren. Die besondere Regelung in den §§ 127—136 AO. ergibt, daß es sich hier um speziellere, dem Recht des Steuerpflichtigen, eine Prüfung seiner Verhältnisse zu fordern vorgehende Vorschrift (s. Enneccerus, Lehrbuch I. Band, 1. Abteilung § 51 II 5) handelt.

## Das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör.

In dem Entwurf der Reichsabgabenordnung (Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 338, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Nr. 759, Seite 555 ff.) waren folgende Vorschriften über Anhörung des Steuerpflichtigen bzw. über Mitteilungen an den Steuerpflichtigen enthalten:

§ 205 Abs. 1 und 2:

Soweit nötig hat das Finanzamt tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, daß Lücken in der Steuererklärung ergänzt und Zweifel beseitigt werden.

§ 206 Abs. 2:

Soweit nicht Gefahr im Verzuge liegt, hat das Finanzamt die Person, die es (mit der Abgabe eines Gutachtens oder einer Betriebsprüfung) beauftragen will, und den Verband, dem sie angehört, dem Steuerpflichtigen mitzuteilen.

Die Vorschrift des § 208 Abs. 2 Satz 4, eine für den einzelnen, in der Praxis selten akut werdenden Fall wahllos herausgegriffene Vorschrift, die besagt, daß dem Steuerpflichtigen eine Abschrift mitgeteilt werden soll, wenn dem Ausschuß schriftlich berichtet wird.

Die Sollvorschrift des § 211 Abs. 2 Ziffer 2: „Steuerbescheide sollen die Grundlagen der Festsetzung und Veranlagung, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind, enthalten."

§ 239 III des Entwurfs: (RAO. § 240), der eine Sollvorschrift enthält, für den Fall, daß im Rechtsmittelverfahren ein Antrag des Steuerpflichtigen auf Mitteilung der Unterlagen der Besteuerung gestellt wird oder der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Veranlassung gibt.

§ 241 AO., im Entwurf § 240, eine Kannvorschrift für den Fall, daß „Auskunftspersonen oder Sachverständige im Rechtsmittelverfahren mündlich gehört werden".

Eine reine Wortauslegung der §§ 208 und 241 würde zu dem sonderbaren Ergebnis führen, daß, falls „Sachverständige oder dem Finanzamt zugeordnete Prüfungsbeamte" dem Steuerausschuß vor der Steuerfestsetzung über das Ergebnis ihrer Tätigkeit berichten, eine Mitteilung an den Pflichtigen nur erfolgen soll, wenn schriftlich berichtet wird (§ 208 Abs. 2 Satz 4 AO.) und daß, falls „Auskunftspersonen oder Sachverständige" im Rechtsmittelverfahren mündlich gehört werden, den Beteiligten Gelegenheit zur Orientierung gegeben werden kann (§ 241 AO.). Irgend ein stichhaltiger Grund zu dieser verschiedenartigen Behandlung im Verfahren vor der Erteilung des Steuerbescheides und im Rechtsmittelverfahren ist nicht ersichtlich. Wohl in (teilweiser) Anerkennung dieser Unklarheiten hat denn auch der RFH. (in ständiger Rechtsprechung — s. Urteil vom 20. 10. 1926 VI A 517/26; Kartei Nr. 12 zu § 204 AO.) die schriftliche Anhörung der im § 241 nur genannten mündlichen Anhörung gleichgestellt (so auch Becker, Die Reichsabgabenordnung, Anm. 1 Abs. 2 zu § 241).

Weitere Komplikationen bringt der in der Vollversammlung der Nationalversammlung (s. Bericht über die 117. Sitzung, Bd. 331, stenogr. Berichte, S. 3714 ff.) erst in das Gesetz eingefügte Absatz 4 des § 205 AO. § 205 IV AO. enthält eine Mußvorschrift für die Steuerbehörde, ein echtes subjektives öffentliches Recht für den Steuerpflichtigen. Gegenüber dieser zwingenden Vorschrift muß die in demselben Abschnitt unter demselben Titel untergebrachte Sollvorschrift der Ziffer 2 Abs. 2 des § 211 AO. zur Bedeutungslosigkeit verblassen. Sie hat — abgesehen vielleicht von dem Fall einer unwesentlichen Abweichung von den Angaben in der Steuererklärung — gegenüber § 205 Abs. 4 AO. keinen Sinn.

Die weiter entstehende Frage, ob im Ermittlungsverfahren vor der Erteilung des Steuerbescheides eine Schutzvorschrift

mit weit stärkerer Kraft, als sie die entsprechenden §§ 240, 241 AO. für das Rechtsmittelverfahren ausüben, einem praktischen Bedürfnis entspricht, muß verneint werden. Sollte es nicht umgekehrt eher Sinn haben, vorzuschreiben, daß ein zwingender Rechtssatz, der zunächst von der Behörde einfach bei Seite gestellt und unbeachtet blieb, bei nächster sich bietender Gelegenheit um so intensiver zur Durchführung zu bringen ist? Vielleicht aus der zuletzt angestellten Erwägung heraus, wird denn auch in der Literatur vielfach der Standpunkt vertreten, daß für das Rechtsmittelverfahren eine zwingendere Vorschrift über das rechtliche Gehör als für das vorhergehende Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren bestehe (s. Bühler, Lehrbuch S. 430, § 76 II [Mitte] und S. 387, § 67 IV: „Ergeht der Bescheid ohne vorherige Beanstandung, dann hat ihre Unterlassung weiter keine Folgen; der Pflichtige kann ja nun beim Rechtsmittelverfahren das nachholen, was er vorher nicht vorbrachte [richtig: mangels Kenntnis von der Beanstandung nicht vorbringen konnte]; der Mangel wird also geheilt.“) Nach Bühler aaO. besteht bis zum Rechtsmittelverfahren nur ein schwaches Recht auf Gehör. Ein Recht auf Mitteilung der Unterlagen der Besteuerung hat der Pflichtige danach grundsätzlich erst im Rechtsmittelverfahren (so Bühler, Lehrbuch S. 387 unten).[10])

Der RFH. ist 12/200 der Auffassung, daß die Bestimmung des Absatz 4 des § 205 AO. „natürlich in erster Linie“ für das Verfahren, das der Steuerveranlagung vorausgeht gilt; „sie kann aber mit Rücksicht auf §§ 228, 229 AO. im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden.“

Vollständig im Stich lassen uns die Vorschriften der AO. im folgenden, in der Praxis häufig eintretenden Falle: Der amtliche Buchprüfer fördert während des Einspruchverfahrens durch eine Buch- und Betriebsprüfung neue Tatsachen und Beweise zu Tage, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Die wörtliche Auslegung der Vorschriften der AO. würde zu folgendem Ergebnis führen:

Die §§ 205, 206, 208, 211 AO. scheiden aus, weil sich das Verfahren bereits im Einspruchsstadium befindet;

§ 240 ist nicht anwendbar, weil der Antrag des Steuerpflichtigen zufolge der Nichtkenntnis der gegen ihn sprechenden Unterlagen fehlen wird und der Inhalt der Rechtsmittelschrift (des Einspruchs) keine Veranlassung zur Mitteilung geben kann, da die strittigen Punkte erst später — während des Rechtsmittelverfahrens — auftreten.

---

[10]) S. auch Becker, Die Reichsabgabenordnung, Anm. 3 Satz 5 und 6 zu § 205 AO.; Mrozek, Kommentar Anm. 5 zu § 211 AO.

Auch wenn man mit Becker, Die Reichsabgabenordnung, Anm. 1 Abs. 2 zu § 241 AO. und dem RFH., Kartei Nr. 12 zu § 204 AO., die schriftliche Anhörung der im § 241 AO. vorgesehenen mündlichen Anhörung gleichstellt, so handelt es sich in dem in Rede stehenden Falle nicht um die Anhörung von Auskunftspersonen und Sachverständigen. Der Buchprüfer ist Beamter des Finanzamtes bzw. der Oberbehörde. Die Voraussetzung zu Satz 2 des § 241 AO. ist demnach nicht gegeben. Auch § 259 ist nicht anwendbar; das Einspruchsverfahren kennt keine mündliche Verhandlung.

Die bloße Wortauslegung der einzelnen Paragraphen der Abgabenordnung würde also zu dem Ergebnis führen, daß der Steuerpflichtige zu dem Prüfungsbericht nicht gehört zu werden braucht.

Es entsteht die Frage:

Ist das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör trotz der lückenhaften Behandlung und trotz des Umstandes, daß die Darstellung der Frage im Gesetz einen systematisch, logischen Aufbau vermissen läßt, auf das, was die einzelnen Paragraphen der Reichsabgabenordnung anführen, beschränkt?

Bezüglich der Beantwortung dieser Frage können Zweifel bestehen.

a) Literaturangaben, die für die Bejahung der Frage sprechen:

Bühler, Lehrbuch § 77 IV 5 (Seite 433) und § 77 VIII 5 (Seite 435); s. auch § 74 IV 3 c (Seite 423), (Verweisung auf § 77 des Lehrbuchs).

Das Urteil des RFH. 6/248 betreffend „die Mitteilung der Unterlagen der Besteuerung, *wenn* der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlaß gibt"; hier wird allerdings auch von der Wahrung des *Grundsatzes*, daß den Steuerpflichtigen das rechtliche Gehör nicht beschränkt werden darf, gesprochen;

RFH. 7/192 (193 unten), wo ein Verstoß gegen §§ 240, 241 AO., *da er gerügt* ist (s. § 240 AO.), zur Aufhebung der Vorentscheidung führt;

RFH. Entscheidung vom 27. Oktober 1921 — III A 122 — RStBl. 1922 Seite 17 (18) Abs. 11: „Es konnte sich ... fragen, ob ... das Unterlassen einen wesentlichen Mangel des Verfahrens darstellt, der, *weil gerügt*, zur Aufhebung der Vorentscheidung führt;

Friedrichs, Grundzüge, IV. Teil, 3. Abschnitt: Verfahren Seite 228. —

b) Literaturangaben, die gegen die Bejahung der Frage sprechen:

Becker sagt (Kommentar zur Reichsabgabenordnung Anm. 3 a zu § 204 AO.): „Aus § 204 AO. läßt sich der Grundsatz: Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gehör ableiten. Der Steuerpflichtige darf nicht auf Grund von Feststellungen belastet werden, zu denen sich zu äußern, ihm keine Gelegenheit geboten war. Anwendungen dieses Grundsatzes finden sich in §§ 205, 206, 208, 240, 241, 259 AO. Der Anspruch auf ausreichendes Gehör ist das Rückgrat des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen. Es darf in keiner Weise verkümmert werden." Die folgenden Ausführungen Beckers unter Anm. 3 a zu § 204 AO. sind dann allerdings weniger scharf und sprechen zum Teil wieder für die unter a dargelegte Ansicht.

Unscharf ist auch die Aeußerung Beckers unter Anm. 7 zu § 228 AO.: „Will eine Rechtsmittelbehörde verbösern, so muß sie dem Rechtsmittelkläger „in der Regel" Gelegenheit geben, sich über die neu hervorgetretenen Gesichtspunkte zu äußern. Das fordert schon das Gebot, den Pflichtigen zu hören."

Für die Bejahung der oben gestellten Frage erklärt sich Becker weiter in Anm. 3 (besonders Satz 2) zu § 259 AO., wenn er sagt: „§ 259 enthält nur die Anwendung eines allgemeinen, aus § 204 AO. folgenden Grundsatzes. Ueberdies ist für die wichtigsten Fälle durch §§ 240, 241 AO. die Anwendung ausdrücklich vorgeschrieben (s. auch Becker, Anm. 4, letzter Satz, zu § 208 AO. und Anm. 4 zu § 247 AO.).

Inwiefern Becker den Grundsatz des rechtlichen Gehörs aus § 204 AO. ableiten will, ist aus seinen Ausführungen nicht ersichtlich. Das Urteil des RFH. 18/146 (zu §§ 204, 240, 241 AO.) nimmt verschiedentlich Bezug auf die Aeußerung Beckers in der Anmerkung 3 a zu § 204 AO. Wenn der RFH. sodann in Ergänzung der Ausführungen Beckers (Seite 147 oben) sagt: „Aus der amtlichen Ermittlungspflicht folgt der Grundsatz, den Hauptbeteiligten, der doch am besten über den Sachverhalt Auskunft geben kann, zu hören", so geht diese Begründung fehl. Mit der Offizialmaxime ist ein Anspruch des Staatsbürgers auf Anhörung keineswegs begrifflich verbunden.[11])

[11]) Das dürfte auch der vom RFH. in 12/200 vertretenen Auffassung entsprechen, wo der Gerichtshof feststellt, daß die Bestimmung des Abs. 4 des § 205 aufgenommen ist, „weil Fälle denkbar sind, in denen auch ohne Zuziehung des Steuerpflichtigen ein Steuerfall aufgeklärt werden kann."

Mrozek zieht Anm. 3 zu § 240 AO. (Kommentar Seite 964) „ohne weiteres Folgerungen aus dem Grundsatze, daß dem Steuerpflichtigen das rechtliche Gehör nicht beschränkt werden darf", der auch zur Einführung der (im Entwurf zur Reichsabgabenordnung nicht vorgesehenen) Vorschriften des § 205 Abs. 4 und § 241 Satz 2 AO. geführt hat.

Ein Mangel im Verfahren liegt nach RFH. 8/344 (345) auch dann vor, wenn veränderte r e c h t l i c h e[12]) Gesichtspunkte in das Verfahren eingeführt werden ..., sofern der Steuerpflichtige auf die veränderten rechtlichen Gesichtspunkte nicht hingewiesen worden ist. Die Art wie der RFH. die Entscheidung allerdings aus § 228 AO. herzuleiten sucht, erscheint reichlich gekünstelt, zeigt aber, daß der RFH. ein Bedürfnis für ein weitgehendes Schutzrecht auf Anhörung des Steuerpflichtigen anerkennt.

In RFH. 20/17 (19 unten, 20 oben) wird (ohne nähere Begründung) angeführt, daß „eine Verwertung irgend welcher Annahmen des Buchprüfungsberichtes unstatthaft ist, bevor der Beschwerdeführerin nicht diese Teile des Berichtes mitgeteilt worden sind und sie Gelegenheit gehabt hat, sich dazu zu äußern".

Eine keineswegs klare Stellung nimmt der Reichsminister der Finanzen ein. Im Ersten B. und B. Materialerlaß (Erlaß des Herrn Reichsminister d. Fin. vom 7. Juli 1927 — III bb 2000) wird unter C II 2 p (Seite 13 unten) gesagt: Das Finanzamt s o l l n a c h § 2 0 8 Absatz 2 AO. dem Steuerpflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes mitteilen. Im „Interesse reibungsloser Arbeit" i s t j e d e r Bericht über eine (regelmäßige) Prüfung (eines Großbetriebes) nach § 162 Absatz 10 AO. dem Steuerpflichtigen in Abschrift durch das Finanzamt zu übersenden. — Offenbar nur innerhalb des von den einzelnen Paragraphen der AO. gezogenen Rahmens, ohne überhaupt ein Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör anzuerkennen, wird die Frage, „ob und inwieweit der Steuerpflichtige über das Ergebnis der Schätzung zu hören ist", beurteilt im zweiten Umsatzsteuermaterialerlaß, Seite 37 unter b Absatz 3. Dort wird gesagt: „Der Steuerpflichtige w i r d nach § 204 AO. vor Festsetzung der Steuer auf Grund seiner Schätzung zu hören

---

[12]) Gesetzlich festgelegt war diese Auffassung in Art. 36, Ziffer 3, Absatz 2 der Ausf. V zum EinkStG. für Schwarzburg-Sondershausen vom 11. 12. 1897: „Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der gemachten Angaben oder mit Rücksicht auf Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschrift, so sind dem Steuerpflichtigen bestimmte Fragen vorzulegen."
S. auch OVG. in StS. 2/209 (Mitte).

sein, sofern dies „zur zutreffenden Festsetzung der Steuer erforderlich erscheint."

Die wegen ihres Umfanges in den Anhang verwiesenen Zitate ergeben, daß für den Steuerpflichtigen, der eine Steuererklärung abgegeben hatte, ein subjektives öffentliches Recht auf Gehör bestand (und zwar bereits im Veranlagungs- nicht erst im Rechtsmittelverfahren) in den Staaten:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Preußen | bezügl. Eink.- u. Verm.-Steuer, | | | |
| Württemberg | „ | „ | | |
| Hessen | „ | „ | „ | „ |
| Sachsen-Weimar | „ | „ | „ | „ |
| beiden Mecklenburg | „ | „ | „ | „ |
| Braunschweig | „ | „ | „ | „ |
| Sachsen-Meiningen | „ | „ | „ | „ |
| Sachsen-Koburg | „ | „ | | |
| Schwarzburg-Rudolstadt | „ | „ | | |
| Schwarzburg-Sonderhausen | „ | „ | | |
| Reuß j. L. | „ | „ | | |
| Lippe | „ | „ | „ | „ |
| Schaumburg-Lippe | „ | „ | „ | „ |
| Hamburg | „ | „ | | |
| Bremen | „ | „ | | |
| Sachsen-Gotha | „ | | | „ |

In anderen Staaten sowie im Reich bestanden teils lediglich Soll- oder Kannvorschriften, teils fehlte eine Regelung der Frage des rechtlichen Gehörs überhaupt.

Es dürfte sich jedoch ergeben, daß es der tatsächlichen Rechtslage entsprach, wenn die Nationalversammlung (s. Verhandlungen Bd. 331, sten. Berichte Seite 3714—3716) voraussetzte, daß die Steuergesetze der deutschen Bundesstaaten im Allgemeinen bereits einen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Gehör kannten.[13]) Aber selbst wenn man annehmen wollte, daß diese Voraussetzung nicht ganz zutreffend war, so gingen die Vorstellungen der Urheber der Gesetzesbestimmung jedenfalls davon aus, daß ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gehör einem im Steuerrecht der deutschen Bundesstaaten bereits allgemein geltenden Grundsatze entsprach. Diese verschiedentlich in der Nationalversammlung ausgesprochene Feststellung blieb unwidersprochen. Meinungsverschiedenheiten be-

[13]) Die Ablehnung des Antrages auf Einfügung des Absatz 4 zu § 205 AO. würde in der Tat einen Rückschritt bedeutet haben gegenüber dem bisherigen, eingeführten Veranlagungssystem (s. die Ausführungen des Abgeordneten Ludewig in der Nationalversammlung, Bd. 331 der Verhandlungen, Seite 3715).

ſtanden lediglich bezüglich der Frage, ob das rechtliche Gehör bereits für das Veranlagungsverfahren oder erſt für das Rechtsmittelverfahren zu gewähren ſei (ſ. den Bericht über die 117. Sitzung, Bd. 331 der Verhandlungen der Deutſchen Nationalverſammlung Seite 3714 ff.). Für die letztere Möglichkeit hatte ſich die Regierungsbegründung (Anl. zu den ſten. Berichten, Bd. 338 Seite 594; ſ. beſonders den letzten Satz zur Begründung des § 205 des Entwurfs einer Reichsabgabenordnung) ausgeſprochen. Der 11. Ausſchuß der Nationalverſammlung hatte die Regierungsvorlage unverändert angenommen. (Anlagen zu den ſten. Berichten, Bd. 339 Seite 1401 und Seite 1455). Weiterhin ſprach der Reichsminiſter der Finanzen und der Abgeordnete Burlage in der Vollverſammlung der Nationalverſammlung für dieſe Auffaſſung. Mit der Annahme des Abſatzes 4 zu § 205 AO. in der Nationalverſammlung war entſchieden, daß der Steuerpflichtige einen Rechtsanſpruch auf Gehör hat und zwar nicht erſt vom Rechtsmittelverfahren an, ſondern grundſätzlich auch für das der Steuerfeſtſetzung vorausgehende Ermittlungsverfahren, allerdings mit der Einſchränkung, daß es ſich um eine weſentliche Abweichung zu ungunſten des Steuerpflichtigen handeln muß. Die Verhandlungen in der Deutſchen Nationalverſammlung geben durchaus überzeugende Gründe dafür, anzunehmen, daß der Wille des Geſetzgebers[14]) in den §§ 205, 206, 208, 211, 240, 241 AO. zu eng ausgedrückt iſt und daher eine Verbeſſerung des Wortlautes durch Anwendung des wahren Sinnes gegenüber dem lückenhaften Geſetzesausdruck im Sinne der allgemeinen Anerkennung des Grundſatzes des rechtlichen Gehörs für den Fall der Abweichung der Anſicht der Steuerbehörde zu ungunſten des Steuerpflichtigen in weſentlichen Punkten vorzunehmen iſt. Im Ergebnis iſt der Entſcheidung des RFH. 18/146 beizutreten[15]) und mit dieſer Entſcheidung feſtzuſtellen, daß die §§ 240, 241 AO. (und darüber hinaus die in der Entſcheidung nicht genannten oben zitierten Paragraphen) „nur einen Ausfluß des Grundſatzes des Anſpruchs des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör bilden, der höher ſteht, als der Wortlaut der angeführten Paragraphen und ihre Stellung im Syſtem der Reichsabgabenordnung". Die Auffaſſung, daß die Unterlagen der beabſichtigten Steuerfeſtſetzung nur unter gewiſſen Vorausſetzungen, wie eine reine

---

[14]) Enneccerus, Lehrbuch, I. Bd., 1. Abt. § 49 II und § 52 Abſatz 2. Die von Enneccerus hier vertretene Theorie liegt auch der Entſcheidung des RFH. 7/159 (161) zugrunde.

[15]) Starke Bedenken gegen dieſe Entſcheidung hat Bühler, Lehrbuch § 67 IV Anm. 5, Seite 387.

Wortauslegung der einzelnen Paragraphen der Abgabenordnung ergeben würde, mitgeteilt werden müssen, ist abzulehnen. Lediglich für einen Spezialfall, die Vorschrift des § 259 I Satz 2 AO., ist die hier abgelehnte Auffassung zu billigen. Nimmt der Steuerpflichtige an dem Termin trotz der ihm gebotenen Gelegenheit nicht teil, so hat er sein Schutzrecht verwirkt.

Der Natur des Rechts auf Gehör als eines Schutzrechtes entsprechend genügt es nicht, dem Steuerpflichtigen das zur Urteilsfindung bestimmte Material bekannt zu geben. Es muß ihm auch eine angemessene Frist gelassen werden, das Material zu prüfen und Einwendungen schriftlich festzulegen und der Behörde zu übermitteln (s. RFH. Urt. vom 15. 2. 1927 — I A 33/27; Kartei Nr. 13 zu § 204 AO.).

Der Antrag Dr. Düringer—Dr. Becker (Hessen) auf Einfügung des Absatzes 4 zu § 205 AO. wurde in der Nationalversammlung (Verhandl. Bd. 331, Seite 3716) mit der Abschwächung angenommen, daß eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen vorgeschrieben wurde, falls eine „wesentliche Abweichung zu ungunsten des Steuerpflichtigen" erfolgt. Stellt die Vorschrift des § 205 IV AO. sonach keine eindeutige Norm dar, so handelt es sich anderseits aber nicht etwa um eine in das freie Ermessen der Behörde gestellte Frage. Die Bestimmung setzt einen Rahmen, innerhalb dessen eine Anhörung vorgeschrieben ist. Dadurch verliert der Rechtssatz nicht seinen zwingenden, ein subjektives öffentliches Recht verleihenden Charakter (s. Bühler, die subjektiven öffentlichen Rechte Seite 27 f., 343 f., 380 f., 429 f., 510 f.; Bühler, Lehrbuch. § 11 IV Ziffer 1, Seite 91). Es handelt sich um eine Rechts- bzw. Tatfrage, die der steuergerichtlichen Ueberprüfung unterworfen ist.

In der Literatur wird vielfach ausgeführt, daß wesentlich jede Abweichung sei, die die Steuerstufe berührt (so Mrozek im Handbuch des Steuerrechts, herausgegeben von Boethke und Arlt, Anm. 81 zu § 205 AO.; Mrozek, Kommentar Anm. 14 zu § 205 AO.; Ellerholz, Wie schützt man sich, DStZ. XI. Jg. Seite 960 Mitte: „in diesem Rahmen ist mit der h. A. jede Abweichung für erheblich zu erachten, die eine Steuerverschiebung auch nur um eine Stufe zur Folge hat"). Dieser Auffassung ist nicht beizutreten.[16]) Was für einen kleinen Gewerbetreibenden eine wesentliche Abweichung bedeutet, braucht dies nicht auch für einen Großindustriellen zu sein. Auch wenn die Abweichung im letzteren Falle die Steuerstufe — soweit man heute

[16]) Abgesehen davon, daß das Reichssteuerrecht der Nachkriegszeit Steuerstufen kaum noch kennt.

noch von einer solchen sprechen kann — berührt, so kann die Abweichung im Verhältnis zu der Gesamtsteuer doch so minimal sein, daß von einer wesentlichen Abweichung nicht gesprochen werden kann. Der Begriff der wesentlichen Abweichung ist auszulegen nach einer Durchschnittsanschauung, die von der Allgemeinheit oder von dem engeren Kreis der zur Anwendung der betreffenden Bestimmung Berufenen gebildet wird (siehe Bühler, Die subjektiven öffentlichen Rechte. Seite 30 unten). Diese Auffassung dürfte auch der Bestimmung des § 97 II EinkStAB. vom 8. Mai 1926 (RMBl. 1926 Seite 209 — Mrozek, Handkommentar. Seite 346) zugrunde liegen.

**Das Recht des Steuerpflichtigen, gehört zu werden, bevor Dritte zur Auskunfterteilung herangezogen werden.**

Hat sonach der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch darauf, im Falle des Vorliegens wesentlicher Differenzpunkte zu dem gegen ihn sprechenden Material gehört zu werden, so hat er weiterhin ein Interesse daran, daß nicht gleichzeitig oder vorher bereits dritte Personen vom Finanzamt zur Auskunftserteilung herangezogen werden. In RFH. 4/334 (342 oben) wird hervorgehoben, daß es für den Steuerpflichtigen unter Umständen peinlich oder nachteilig ist, wenn dritte Personen aus den Fragen der Steuerbehörde die Bemängelung seiner Steuererklärung entnehmen können und wenn sie zur Auskunft über seine Verhältnisse aufgefordert werden.

Der RFH. hat sich bisher nur mit der Frage zu beschäftigen gehabt, inwieweit der in Frage kommende § 209 AO. den zur Auskunfterteilung oder Büchervorlage herangezogenen Dritten ein Recht gibt, die Steuerbehörde an den Steuerpflichtigen selbst zu verweisen und die Auskunft zu verweigern (RFH. 4/234, 4/265, 4/334, 7/232). Damit ist nicht gesagt, daß die Rechtslage vom Standpunkte des Steuerpflichtigen aus betrachtet durchaus klar ist. Ist es jedoch richtig, daß der Dritte, von dem das Finanzamt eine Auskunftserteilung verlangt, bereits den vom RFH. in den oben angeführten Entscheidungen[17]) konstruierten Rechtsschutzanspruch hat, so liegt kein Grund vor, anzunehmen, daß nicht der Steuerpflichtige selbst, in dessen Interesse die Bestimmung des § 209 AO. in erster Linie ergangen ist, ein mindestens ebenso starkes Schutz-

[17]) Bedenken gegen die Auffassung des RFH. äußert Heidecker, Zur Auslegung des § 209 AO. (DStBl. 1922, Seite 51 ff.). Sie sind bezüglich des — hier nicht zu behandelnden — Schutzanspruchs, den der RFH. den zur Auskunfterteilung herangezogenen Dritten zuspricht (s. Heidecker aaO. Seite 54 oben) nicht ganz von der Hand zu weisen.

recht für sich in Anspruch nehmen kann. Nun ist § 209 AO. in die Form einer Sollvorschrift gekleidet. Trotzdem steht der RFH. auf dem Standpunkte, daß § 209 AO. eine unter den richterlichen Schutz gesetzte Vorschrift darstellt und zieht dementsprechend die Frage nach dem Vorliegen seiner Voraussetzungen „in den Kreis seiner Erwägungen". (RFH. 4/234 (236 unten). Die Auffassung des RFH. ist in 4/334 eingehend dargelegt. Das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof auf Grund des Aufbaues der Abgabenordnung, der Regierungsbegründung und der Verhandlungen in der Deutschen Nationalversammlung gelangt, ist kurz folgendes:

> Den Steuerpflichtigen soll die Möglichkeit gegeben werden, der Steuerbehörde die zur Festsetzung der Steuer noch nötig erscheinenden Aufschlüsse zu geben, ohne daß dritte Personen zuvor zur Auskunfterteilung herangezogen werden. § 209 verpflichtet die Steuerbehörde, bei der Steuerveranlagung im allgemeinen zunächst durch Verhandlung mit dem Steuerpflichtigen den noch aufklärungsbedürftigen Sachverhalt festzustellen und etwaige Meinungsverschiedenheiten zu beseitigen. Zur Wahrung der Interessen gegenüber dem Vorgehen der Steuerbehörde steht den Beteiligten der Rechtsschutz zu, der ihnen überhaupt in der AO. in der Form der ihnen gewährten Rechtsmittel gegeben ist.[18]) Die Beteiligten haben ein Recht auf Beachtung der Interessen, deren Schutz die Gesetzesbestimmung bezweckt.

Zwar wird in der in Rede stehenden Entscheidung 4/334 (Seite 343 oben) auch davon gesprochen, daß im Einzelfall die Verhältnisse derart gelagert sein können, daß das Finanzamt mit seinem Vorgehen offensichtlich die Schranken seiner Befugnisse überschreitet und von seinem „Ermessen" einen augenscheinlich pflichtwidrigen Gebrauch macht. Weiterhin wird festgestellt, daß § 209 I Satz 1 „der Bedeutung als vom Gesetz anerkannter schutzwürdiger Rechte nicht völlig entbehrt". (Seite 342 unten). Wenn hier von dem Ermessen der Behörde gesprochen wird, so kann der Gerichtshof, eingedenk der Tatsache, daß er die ordentlichen Rechtsmittel der AO. zuläßt, nicht ein freies Ermessen im Sinne der von Bühler, Die subjektiven

---

[18]) Die Feststellung des RFH. 4/334 (343 oben), daß dem Steuerpflichtigen oder dem zur Auskunfterteilung herangezogenen Dritten der Rechtsschutz der Beschwerde nach § 281 AO. nicht zu versagen ist, stellt eine Ungenauigkeit insofern dar, als sie nur bezüglich der Person des Dritten zutreffend ist. Für den Steuerpflichtigen kommt das Berufungs- und Anfechtungsverfahren (§§ 218, 219 AO.) und demgemäß die Rechtsbeschwerde gemäß § 267 Ziffer 2 AO. in Frage.

Durchaus fehl geht die Ausführung von Mrozek, Kommentar Anm. 3 zu § 209 AO. (= Anm. 5 zu § 209 in der 3. Auflage des Kommentars).

öffentlichen Rechte. Seite 26 (Mitte) gegebenen Definition[19]) im Auge haben. Es handelt sich vielmehr um die (nicht rätliche — s. Bühler, Die subjekt. öffentl. Rechte Seite 26, Anm. 44) Ausdehnung des Ausdrucks freies Ermessen auf verwandte Erscheinungen. Die Vorschrift des § 209 I Satz 1 AO. dürfte im Hinblick auf den Nebensatz: „wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen" als ein Zwischengebilde der von Bühler, Die subjekt. öffentl. Rechte Seite 22 ff. behandelten Art, für die ein zweckmäßiger Ausdruck bisher noch nicht geprägt ist, anzusprechen sein. Es scheint berechtigt zu sein, von einem subjektiven öffentlichen Recht mit schwächerer Wirkungskraft, als sie im allgemeinen diese Rechte ausüben, zu sprechen. Es handelt sich um eine Gesetzesbestimmung, die nach Analogie der unbestimmte Begriffe enthaltenden Vorschriften (s. Bühler, Die subjekt. öffentl. Rechte Seite 27 f., 343 f., 380 f., 429 f., 510 f.), die also immerhin noch echte Schutzrechte für den Untertan enthalten können, zu behandeln ist.

Dem RFH. 4/443 (Seite 341 Mitte) ist darin zuzustimmen, daß § 209 AO. Rechtsgarantien gegen ein willkürliches Vorgehen der Behörden schafft und dem Steuerpflichtigen sowohl, als dem Dritten, der zur Auskunfterteilung herangezogen werden soll, ein durch die Rechtsmittel der AO. verfolgbares Recht darauf gibt, daß das Finanzamt nicht einen Dritten in Anspruch nimmt, wenn Verhandlungen mit dem Pflichtigen zum Ziele führen werden.

## Das Recht des Steuerpflichtigen auf Mitteilung der Namen von Sachverständigen und Prüfungsbeamten; das Recht, diese Personen abzulehnen.

Hat der RFH. mit Recht dem § 209 AO. eine über seinen Wortlaut hinausgehende Auslegung zu Teil werden lassen, so hat er den Wortlaut des § 206 AO. mindestens im gleichen Maße eingeschränkt. Der Gerichtshof ist — Entscheidung 11/201[20]) — der Auffassung, daß die Mitteilungspflicht der

---

[19]) Danach ist freies Ermessen die vom Gesetz einer Behörde gewährte Möglichkeit, die Entscheidung in einer Verwaltungsmaßnahme danach zu treffen, ob sie ihre Wirkung vom Standpunkt der Förderung der Staatszwecke aus für wertvoll hält oder nicht (s. auch Bühler, Lehrbuch Seite 91, § 11 IV Ziffer 1 Absatz 2).

[20]) S. auch die DStZ. XIII. Jg. 1924 Seite 430 (in dem Aufsatze Ritters, Sind die Finanzämter verpflichtet...) mitgeteilte, in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen nicht veröffentlichte Entsch. des RFH. vom 15. 4. 1924 — VI e B 17/24.

Steuerbehörden bzw. das Recht der Steuerpflichtigen, die hinzugezogenen Personen abzulehnen, nur für diejenigen Fälle gilt, in denen die zugezogenen Personen vollen Einblick in die Verhältnisse des Steuerpflichtigen, namentlich in seine Buchführung, erhalten und deshalb besondere Vorsichtsmaßregeln gerechtfertigt sind. Handelt es sich dagegen nicht um eine Einsichtnahme in die Bücher und braucht eine geschäftliche Schädigung des Steuerpflichtigen durch die Hinzuziehung gerade dieses Sachverständigen nicht befürchtet zu werden, so soll das Finanzamt befugt sein, die Namen von Sachverständigen und Auskunftspersonen dem Steuerpflichtigen gegenüber geheim zu halten.

Nun steht § 206 AO. unter demselben Titel, unter dem auch § 209 untergebracht ist. War bei Prüfung der Rechtsnatur des § 209 AO. die Richtigkeit der Ausführungen, die der RFH. im Anschluß an die Regierungsbegründung zur Reichsabgabenordnung gibt, nicht ganz von der Hand zu weisen, wonach der zweite Titel des 3. Abschnittes des 2. Teiles der AO. den ersten Titel dieses Abschnittes insofern ergänze, als er Vorschriften darüber enthalte, unter welchen Voraussetzungen das Finanzamt von den ihm im ersten Titel gegebenen Befugnissen Gebrauch machen könne,[21]) so handelt es sich im Falle des § 206 AO. jedenfalls nicht um eine derartige Ergänzungsvorschrift. Der RFH. begründet seine Auffassung in der Entscheidung 11/201 (204 oben) u. a. unter Heranziehung des § 241 AO. als einer K a n n vorschrift. Da nach den oben gemachten Ausführungen ein z w i n g e n d e r, in allen nennenswerten Fällen durchschlagender Rechtssatz zugunsten des Steuerpflichtigen auf Gehör besteht, so ist diese Argumentation des Gerichtshofes nicht zu billigen.

Ausschlaggebend ist hier wie dort der Wille des Gesetzgebers. Der RFH. führt 11/201 (202 unten, 204 unten) mit Recht zur Begründung seiner Auffassung an, daß bei der Besprechung des Entwurfs einer Reichsabgabenordnung in der Nationalversammlung darauf hingewiesen wurde (Sten. Berichte, Bd. 331 Seite 3720), daß eine zuverlässige Begutachtung von Steuervorgängen bei Preisgabe der Namen der Sachverständigen oft unmöglich sein würde, da dann die hinzugezogenen Sachverständigen vielfach einer persönlichen oder wirtschaftlichen Benachteiligung durch die in Frage stehenden Steuerpflichtigen ausgesetzt werden können. Die Reichsabgabenordnung sei deshalb, mit Ausnahme des Falles der

---

[21]) Auf die von Dr. Heidecker, Zur Auslegung DStBl. 1922 Seite 56 vorgebrachten Bedenken ist zu verweisen.

Büchereinsicht, von dem Grundsatz der Geheimhaltung der Namen der Sachverständigen ausgegangen.

Entgegen dem Wortlaut der Bestimmung des § 206 AO. ist als Wille des Gesetzgebers und sonach als geltendes Recht anzunehmen, daß der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Nennung der Namen der Sachverständigen und Prüfungsbeauftragten hat, falls die zugezogenen Personen keinen derartigen Einblick in die Verhältnisse des Steuerpflichtigen gewinnen, daß dadurch Geschäfts- oder Betriebsverhältnisse verletzt werden. Liegt Gefahr im Verzuge, so hat der Steuerpflichtige auch im Falle der Gefährdung seiner Interessen keinen Anspruch auf Namhaftmachung.

Dagegen ist wie im Falle der Auslegung des § 209 AO. auch hier daran festzuhalten, daß die Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen der Gesetzesbestimmung im einzelnen Falle vorliegen, der Kontrolle der höheren Instanz im Rechtsmittelverfahren unterworfen ist und nicht im freien Ermessen der Behörde liegt. Ein echtes Schutzrecht des Steuerpflichtigen ist anzuerkennen.[22])

## Das Recht des Steuerpflichtigen, seine Erklärung zu berichtigen oder zu widerrufen.

Steuererklärungen sind innerhalb bestimmter Fristen abzugeben. Nach Abgabe der Erklärung an das Finanzamt ergibt sich vielfach, daß dieselbe den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Es läßt sich beispielsweise erst später übersehen, inwieweit Bilanzposten unrichtig eingesetzt sind. (Es wird erst jetzt klar, daß Forderungen bereits am Bilanzstichtage als zweifelhaft anzusprechen und daher geringer zu bewerten waren.) Der Steuerpflichtige möchte seine abgegebene Steuererklärung berichtigen. Die Berechtigung hierzu ist anzuerkennen im Sinne der von Bühler, Lehrbuch (Seite 366 oben) gegebenen Formulierung: „Solange eine Entscheidung der Behörde nicht vorliegt, müssen, auch wenn die Erklärungsfrist abgelaufen ist, Ergänzungen der Steuererklärung von ihr angenommen und beachtet werden, also auch solche, die ihrem Inhalt nach einer Anfechtung entsprechen würden.“ Bühler leitet diesen Satz aus der Rechtsnatur der Steuererklärung als einer Wissenserklärung und aus der Bestimmung des § 67

[22]) Die Bestimmung des § 206 II AO. verliert in demselben Maße an praktischer Bedeutung, als durch die erhöhte Verwendung amtlicher, auch fachlich vorgebildeter Buchprüfer auf die Mitwirkung privater Prüfer und Sachverständiger durch die Steuerbehörden verzichtet werden kann.

AO. her (s. auch Blümich, Die Berichtigung von Steuererklärungen, der dasselbe Ergebnis aus der amtlichen Ermittlungspflicht und § 67 AO. herleitet; weiter Becker, Kommentar Anm. 2 zu § 168 AO. und Evers, Kommentar Anm. 1 zu § 61 EinkStG. Pißel-Koppe wollen anscheinend — unter Berufung auf RFH. 2/79 und 2/100 — dem Steuerpflichtigen im Falle der Berichtigung der Steuererklärung in jedem Falle die Beweislast aufbürden. Dieser Auffassung ist nicht zuzustimmen. Die Frage der Beweislast kann durch einen Nachtrag des Steuerpflichtigen zu seiner Steuererklärung nicht berührt werden. Der Auffassung von Pißel-Koppe widerspricht auch die Vorschrift des § 67 AO.

## Die Schutzrechte des Steuerpflichtigen im Falle ihrer Verletzung durch das Finanzamt.

§ 264 Abs. 1 AO. bestimmt: „Leidet das Verfahren des Finanzamtes oder einer Hilfsstelle an wesentlichen Mängeln, so hat das Finanzgericht gleichwohl in der Sache zu entscheiden. Eine Zurückverweisung der Sache unter Aufhebung der angefochtenen Entscheidung ist nur aus besonderen Gründen, insbesondere zur Ersparung von Kosten, Arbeit oder Zeit zulässig."

Die oben behandelten Schutzrechte des Steuerpflichtigen sind echte subjektive öffentliche Rechte, die sich aus den Bestimmungen des formellen Steuerrechts ergeben und deren Nichtbeachtung durch die Behörden einen wesentlichen Mangel des Verfahrens darstellt. Es kann die Frage entstehen, ob durch § 264 AO. diesen Bestimmungen die Kraft des zwingenden Rechtssatzes wieder genommen werden soll. Soll ihre Nichtbeachtung weiter keine Folge haben und der Mangel im Rechtsmittelverfahren geheilt werden? (s. Bühler, Lehrbuch § 67 IV S. 387, Mitte, bezüglich des dem Pflichtigen im § 205 IV AO. gewährten Schutzrechtes; dort wird die Frage allerdings nur vom Standpunkte des formellen Steuerrechts aus aufgeworfen).

Das preußische EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906 enthielt für die Berufungsinstanz im § 48 V S. 2 eine der Bestimmung des § 264 I AO.[23]) parallele Anordnung: „Ergibt sich, daß die im (das Beanstandungsverfahren regelnden) § 39 Abs. 1 vorgeschriebene Mitteilung unterlassen war, so ist dies nachzuholen." Fuisting, Kommentar Anm. 6 B b zu § 39 preuß.

[23]) Soweit sie sich auf das Beanstandungsverfahren nach § 205 IV AO. bezieht.

EinkStG. sagt dazu: „Die weitere Frage, ob eine im Veranlagungsverfahren durch Abweichung von der Steuererklärung ohne Beanstandung begangene Gesetzesverletzung (§ 39) im Berufungsverfahren durch Nachholung der unterbliebenen Beanstandung geheilt werden kann, ist jetzt durch die ausdrückliche Vorschrift im § 48 V S. 2 erledigt; hiernach muß die Nachholung einer unterbliebenen Beanstandung erfolgen. Freilich läßt sich eine unterlassene Beanstandung in der Berufungsinstanz nachholen. Aber der Pflichtige hat alsdann die für das Beanstandungsverfahren vorgeschriebene Veranlagungsinstanz ohne sein Verschulden, vielmehr infolge gesetzwidrigen Verhaltens der Steuerbehörde, verloren und dieser Verlust kann ihm durch spätere Nachholung nicht ersetzt werden; er bleibt einer ihm gesetzlich gewährleisteten Instanz beraubt."

Darüber, daß die Außerachtlassung eines zwingenden Rechtssatzes durch die Behörde eine Rechtsverletzung darstellt, kann an sich kein Zweifel bestehen. Zweifel können im vorliegenden Falle jedoch insofern auftauchen, als die Frage entsteht, ob die oben behandelten Schutzsätze der Bestimmung des § 264 AO. nicht derart gegenüberstehen, daß die eine Bestimmung die andere notwendig ausschließen muß.

Das Berufungsverfahren ist zu einem guten Teil als ein erweitertes Veranlagungsverfahren anzusprechen (s. die Reg.-Begr. zu § 228 AO. — Verh. der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung Bd. 338, Anl. zu den sten. Ber. S. 596; Mrozek, Kommentar Anm. 4 zu § 228 AO.). Es ist demnach nichts Absonderliches, wenn der oberen Behörde, die verpflichtet ist, nachzuholen, was die untere unterlassen hat (s. Bühler, Lehrbuch S. 434 oben) im § 264 AO. vorgeschrieben wird, wie sie formell dieser Verpflichtung nachkommen soll. Damit ist nicht gesagt, daß das, was bisher ein wesentlicher Mangel war, nun aufgehört hat, ein solcher zu sein. Allerdings tritt eine Schwächung der Rechtsstellung des Pflichtigen im Berufungsverfahren insoweit ein, als er dem Finanz g e r i c h t gegenüber keinen Anspruch darauf hat, durch Zurückverweisung der Sache wieder in den ihm nach der Rechtsordnung zukommenden Stand versetzt zu werden.[24]) Dem Finanzamt

[24]) Abgesehen davon, daß dies in vielen Fällen überhaupt nicht mehr möglich ist; wenn dritte Personen die Unterlagen geliefert haben, die der Pflichtige selbst hätte erbringen können, so wissen die Herangezogenen um die Bemängelung der Steuererklärung. Die Kenntnisnahme läßt sich nicht wieder aus der Welt schaffen; haben Sachverständige, bezüglich deren die Befürchtung der Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses besteht, vollen Einblick in die geschäftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen gewonnen, so kann ihnen das Ablehnungsrecht des Pflichtigen die gewonnene Kenntnis nicht wieder entziehen.

gegenüber, von dem die Rechtsverletzung ausging, ist der Steuerpflichtige darauf angewiesen, sich außerhalb des Steuerverfahrens Genugtuung zu verschaffen. Eine Beschwerde im Dienstaufsichtswege kann auf das bereits in der Berufungsinstanz anhängige Verfahren keinen Einfluß mehr ausüben (s. Bühler, Lehrbuch S. 387 unter IV). Aus Anlaß der begangenen Rechtsverletzung kann der Beamte jedoch disziplinarisch, unter Umständen auch strafrechtlich verantwortlich gemacht werden. Die Frage der zivilrechtlichen Schadensersatzpflicht ergibt sich aus § 839 BGB.[25]) in Verbindung mit Art. 131 RV. (s. Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reichs Anm. 1—6 zu Art. 131 RV.).

Ist das von dem Steuerpflichtigen eingelegte Rechtsmittel im endgültigen Ergebnis erfolglos, so hat er grundsätzlich die Kosten des Verfahrens zu tragen (§ 286 I Satz 1 AO.). Gemäß § 295 AO. k a n n die Rechtsmittelbehörde von der Erhebung von Kosten, die durch unrichtige Behandlung der Sache ohne Schuld der Beteiligten entstanden sind, ganz oder zum Teil absehen. Beachtet das Finanzamt die oben behandelten Schutzrechte des Steuerpflichtigen nicht, so liegt in jedem Falle eine unrichtige Behandlung der Sache vor. In den in Rede stehenden Fällen ist es also Aufgabe des Finanzgerichtes, festzustellen, welche Mehrkosten durch die unrichtige Behandlung entstanden sind.[26])

In vielen Fällen wird eine genaue Berechnung nicht möglich sein. Die Feststellung ist alsdann nach pflichtmäßigem Ermessen (§ 6 AO.) zu treffen. § 295 AO. gewährt dem Steuerpflichtigen kein subjektives Recht. Die Rechtsnatur des § 295 ist von Mrozek, Kommentar Anm. 3 zu § 295 AO. meines Erachtens richtig dargestellt. Mrozek führt dort aus:[27]) „Die

[25]) Daß der Natur der Sache nach nur v o r s ä t z l i c h e Amtspflichtverletzung in Frage kommt, wie Ellerholz, Wie schützt man sich ... DStZ. XI. Jg. S. 961 behauptet, ist nicht einzusehen.

[26]) Durch Erlaß des RMdF. vom 17. März 1922 — III F 4216 — wurden die Finanzämter angewiesen, in denjenigen Fällen, in denen die Vorschrift des § 205 IV AO. nicht beachtet wurde und kein Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt, im Einspruchsverfahren von der Erhebung von Kosten ganz abzusehen. S. auch: Zweiter Umsatzsteuermaterialerlaß, Seite 37 Ziffer 3; „Es ist gemäß § 205 Abs. 4 AO. nicht angängig, daß im Wege der vorläufigen Veranlagung ohne Verhandlung mit dem Pflichtigen ein höherer Umsatz angesetzt wird, als der Pflichtige angegeben hat. Sind solche Fälle doch etwa vorgekommen, so m ü s s e n etwaige Kosten nach § 295 niedergeschlagen werden."

[27]) Daß die klare Darstellung in der (neueren) 3. Auflage des Mrozekschen Kommentars zur Reichsabgabenordnung, Köln 1924, fehlt, dürfte nicht auf eine Änderung in der Auffassung des Verfassers zurückzuführen sein; s. Anm. 4 zu § 295 AO. in der 3. Auflage.

Entscheidung (darüber, ob von der Erhebung von Kosten abzusehen ist) gehört nicht in das Urteil (die Sachentscheidung). Denn durch dieses wird nur über die Kostenpflicht entschieden. Hier steht aber die Erhebung an sich zu zahlender Kosten in Frage, also nicht die Kostenpflicht, sondern der Kostenbetrag. Wird die Entscheidung gleichwohl mit dem Urteile verbunden, so ändert sich ihre Eigenschaft als einer selbständigen Entscheidung nicht. Sie ist also nicht mit dem für die Hauptsache zulässigen Rechtsmittel anfechtbar. Der Steuerpflichtige kann gegen die Ablehnung seines Antrages Beschwerde einlegen, soweit das Gesetz die Beschwerde nicht ausschließt (§ 281, § 282 Abs. 1)."

## Das Recht des Steuerpflichtigen auf Akteneinsicht im Berufungs- und Rechtsbeschwerdeverfahren.

Ein Recht auf Akteneinsicht und Erteilung von Abschriften daraus hat der Steuerpflichtige erst im Berufungs- und Rechtsbeschwerdeverfahren (§§ 247, 276 AO.). Daß ihm dieses Recht vorher nicht zusteht, ergibt sich daraus, daß es nur in den Vorschriften über die Berufung und über die Rechtsbeschwerde erwähnt ist. Es besteht weiter die Einschränkung, daß der Vorsitzende der Kammer beim Finanzgericht bzw. der Senatspräsident beim RFH. die Einsichtnahme und Abschrifterteilung aus dringenden dienstlichen Gründen ablehnen kann. Unter dienstlichen Gründen sind (nur) solche zu verstehen, die im formellen Dienstbetrieb wurzeln (s. Mrozek, Anm. 4 zu § 247 AO. und die dort wiedergegebenen Auszüge aus dem Bericht des 11. Ausschusses der Deutschen Nationalversammlung und den Verhandlungen der Vollversamlung der Nationalversammlung; Becker Anm. 1 zu § 247 AO.; Rüde-Mühe-Hauser Anm. 2 zu § 247 AO.).

Nach Satz 2 § 247 AO. gilt die Vorschrift des Satz 1 für Vorakten, Beiakten, Gutachten und Auskünfte nur mit Zustimmung der Stelle, der die Akten gehören oder die die Aeußerung eingezogen hat.

Beiakten sind Akten, die zwar denselben Steuerpflichtigen aber andere Steuerfälle oder andere Steuerpflichtige betreffen, oder Akten anderer Behörden als der Steuerbehörde, z. B. Zivilprozeß- oder Strafakten (s. Mrozek Anm. 6 zu § 247 AO.; Becker Anm. 2 Satz 4 zu § 247 AO.). Zweifel können darüber bestehen, was unter „Vorakten" zu verstehen ist. Vorakten sind nach der herrschenden Ansicht[28]) auch die vom Finanzamt angelegten Akten. Zu ihrer Vorlage an den Steuer-

[28]) S. folg. Seite.

pflichtigen soll Zustimmung des Finanzamtes, dem sie „gehören", erforderlich sein.

Inwiefern ein Bedürfnis bestehen soll, die Akten des Finanzamtes[29]) dem Steuerpflichtigen vorzuenthalten, ist nicht einzusehen. Wenn Gutachten und Auskünfte vor der Einsichtnahme durch den Steuerpflichtigen bzw. seinen Bevollmächtigten aus den Akten herausgenommen werden dürfen (damit der Steuerpflichtige die Namen der Dritten nicht erfährt), so ist damit das Interesse der Steuerverwaltung an einer Geheimhaltung genügend gewahrt. Darüber hinaus anzuerkennen, daß „gewichtige Gründe gegen die Offenlegung des Akten· inhaltes an den Steuerpflichtigen vorliegen mögen", wie es Riederer von Paar, Geheimakten StuW. 1927 Spalte 1182 tut, liegt keinerlei Veranlassung vor.

Gegen die oben dargelegte Auffassung der herrschenden Meinung über den Begriff von Vorakten macht Kiese, Die Akteneinsicht im Steuerverfahren, beachtliche Einwendungen. Er führt u. a. (JW. 1924, Seite 1934 f.) aus: „Gemäß § 248 AO. hat das Finanzamt, dessen Entscheidung angefochten ist, die Berufung mit den Akten und sonstigen Unterlagen dem Gerichte zu übersenden. Es ist mit der Sache nicht weiter befaßt und nur noch Beteiligter am Verfahren (vgl. § 246 AO.). Mit der gesetzlich vorgeschriebenen Uebersendung der Akten sind aber die Akten betreffend das Ermittlungs-, Festsetzungs- und Einspruchsverfahren Akten des Berufungsgerichtes geworden. Sie sind nicht Vorakten und nicht Beiakten, sondern höchsteigene Akten des Berufungsgerichtes. Das Berufungsgericht kann ohne diese Akten nicht entscheiden, sie sind Grundlage seiner Tätigkeit. Dasselbe gilt im Rechtsbeschwerdeverfahren bezüglich der gemäß § 270 AO. seitens des Berufungsgerichts an die Rechtsbeschwerdeinstanz eingesandten Akten. Unter Vorakten versteht man im Zivilprozeß, wie im

---

[28]) Mrozek Anm. 5 zu § 247 AO.; Becker Anm. 2 Satz 2 und Satz 3 zu § 247 AO.; Rüde-Mühe-Hauser Anm. 3 zu § 247 AO.; Bühler, Lehrbuch Seite 432, § 77 IV 2; RFH. Entsch. vom 27. 10. 1921 — III A 122 — (RStBl. 1922 Seite 17, 18 letzter Absatz — Kartei Nr. 1 zu § 247 AO.); Deutscher Anwaltverein, Der Rechtsschutz in Steuersachen, Leitsätze, StuW. 1927 Spalte 161 ff. (Spalte 166 unter III Z. 1).

[29]) Abgesehen von dem Falle, daß ein Strafverfahren gegen den Steuerpflichtigen eingeleitet ist. In diesem Falle besteht, sofern nicht besondere Strafakten angelegt werden (für den Bezirk des Landesfinanzamtes Köln wurde dies vorgeschrieben durch Verfügung vom 12. 3. 1921 — P a 2382), die Eigenartigkeit, daß die Akten gleichzeitig die Grundlage für ein allgemeines Verwaltungsstreitverfahren und auch für ein Strafverfahren bilden. Die Verpflichtung zur Einsichtgewährung in diese Akten richtet sich nach den Bestimmungen der StPO. (§ 385 AO.).

Strafprozeß, niemals Akten, die den zur Entscheidung stehenden Fall betreffen, gleichgültig, ob es sich um eine Vorinstanz handelt oder nicht; denn die Akten der Vorinstanz sind ja begriffsmäßig Akten der höheren Instanz mit deren Anrufung geworden. Vorakten sind solche Akten, die in früher erledigter Sache gegen denselben Steuerpflichtigen erwachsen sind, nicht aber Akten, die die gerade gegenwärtig zur Entscheidung stehende Sache berühren."

Die Uebersendung der Akten an das Berufungsgericht wird zwar sowohl für das Zivilprozeß- (§ 544 ZPO.) und Strafprozeßverfahren (§§ 320, 321 StPO.), als auch im Steuerrecht (§ 248 AO.) vorgeschrieben. Nun besteht aber im Verfahren vor den ordentlichen Gerichten die Uebung, daß das Berufungsgericht die Akten der unteren Instanz weiterführt; während beim Steuerverfahren aus Zweckmäßigkeitsrücksichten von jeher bei jeder Instanz besondere Akten geführt wurden. Die Akten der Vorinstanz werden hier durchaus zutreffend als Vorakten bezeichnet. In der Berufungsinstanz sind also die vom Finanzamte angelegten Akten Vorakten, die nach der Ausdrucksweise des Gesetzes dem Finanzamt „gehören".

Kiefe führt weiter (aaO. Seite 1934 Spalte 2, Mitte) aus: „Gemäß § 267 AO. kann neben der Geltendmachung von wesentlichen Verfahrensmängeln, die Rechtsbeschwerde nur darauf gegründet werden, daß die Entscheidung auf Nichtanwendung oder unberechtigter Anwendung des geltenden Rechts, oder einem Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten beruhe. Unter dem Inhalt dieser Akten sind, worüber kein Streit bestehen kann, ebensowohl die finanzgerichtlichen, wie die finanzamtlichen Akten zu verstehen. Dies sind Akten in dem anhängigen Verfahren, und es ist m. E. auch völlig unabweisbar, daß derjenige, der seine Rechtsbeschwerde demnächst begründen will, ein Recht darauf haben muß, den Inhalt dieser Akten kennen zu lernen, also ein Recht auf Einsicht in diese, unmittelbar zur Sache gehörigen Akten haben muß. Es mag dabei noch darauf hingewiesen werden, daß ja gerade die finanzamtlichen Akten im Wesentlichen den Inhalt der Akten, „der die Grundlage der Besteuerung bildet", darstellen. Nach dieser Auslegung, die allein dem praktischen Bedürfnis Rechnung trägt, hat sonach der Steuerpflichtige und sein Vertreter im Berufungs- und Rechtsbeschwerdeverfahren ein Recht auf volle Einsicht der unmittelbar zur Entscheidung stehenden Akten, soweit nicht die eingangs erwähnten dienstlichen Gründe Ausnahmen rechtfertigen."

Wenn auch Kiefe darin zuzustimmen ist, daß es nicht verständlich ist, wenn die höhere Behörde in ihren Verfügungen betreffend der Akten, deren Nachprüfung ja gerade ihre Auf-

gabe ist, von der unteren Behörde abhängig sein soll, so hieße es meines Erachtens doch der Gesetzesbestimmung Gewalt antun, wollte man sie dahin auslegen, daß unter Vorakten nur die von Kiefe als solche bezeichneten (in früher erledigter Sache gegen denselben Steuerpflichtigen erwachsenen) Akten zu verstehen sind.

Niederer von Paar, Geheimakten; eine bedeutsame Maßnahme des RFH. (StuW. 1927, Spalte 1179 ff.) berichtet, daß der Herr Präsident des 5. Senats des RFH. kurzerhand die Rücksendung einer Akte, deren Einsichtnahme das Landesfinanzamt verweigert hatte, verfügte, ohne den Inhalt zur Kenntnis genommen zu haben. Niederer von Paar ist darin zuzustimmen, daß, wenn das hier eingeschlagene Verfahren sich praktisch durchsetzt, die Bedenken gegen die Einsichtverweigerung beseitigt sind. Es würde bald dazu führen, daß auch die Vorakten grundsätzlich vom Berufungsverfahren an zur Einsichtnahme bereitgestellt würden.

## Das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör im deutschen Steuerrecht vor der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919.

In der Deutschen Nationalversammlung (sten. Ber. Bd. 331, S. 3714 ff.) wurde aus Anlaß des Antrages Dr. Düringer auf Annahme eines Absatzes 4 zu § 205 der Reichsabgabenordnung darüber verhandelt, „ob der Satz, daß jedem das rechtliche Gehör gewährt werden muß, der bisher wohl bereits in allen Steuergesetzen als geltendes Recht anerkannt ist," erst vom Rechtsmittelverfahren an oder grundsätzlich bereits für das Veranlagungsverfahren Anwendung finden sollte. Die nachstehenden Zitate sollen darstellen, inwieweit ein Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör anerkannt war

in den Einkommensteuergesetzen der früheren deutschen Bundesstaaten,

in den Vermögensteuergesetzen der früheren Bundesstaaten,

in den direkte Steuern betreffenden Reichsgesetzen der Vorkriegszeit.

Soweit in den einzelnen Bundesstaaten eine Einkommensteuer erhoben wurde (das war nicht der Fall in Bayern sowie in Elsaß-Lothringen und Helgoland) galten folgende Regelungen:

P r e u ß e n.

(EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906).

§ 39 bestimmte: „Bestehen gegen die Angaben einer Steuererklärung Bedenken, so h a t der Vorsitzende der Ver-

anlagungskommission dieselben dem Steuerpflichtigen mitzuteilen mit der Aufforderung, binnen einer auf mindestens zwei Wochen zu bestimmenden Frist sich darüber zu erklären oder bestimmte Fragen über noch aufzuklärende, für die Veranlagung erhebliche Punkte zu beantworten und Beweismittel für seine Angaben beizubringen. Die von dem Steuerpflichtigen angebotenen, an sich zulässigen Beweise müssen erhoben werden, insoweit die unter Beweis gestellten Tatsachen für die Veranlagung erheblich sind und nicht ohnehin als richtig angenommen werden.

§ 41 Absatz 2 besagte, daß „von den tatsächlichen Angaben einer Steuererklärung nur insoweit abgewichen werden darf, als die dagegen obwaltenden Bedenken dem Steuerpflichtigen vorher mitgeteilt sind und entweder der Steuerpflichtige der ... an ihn gerichteten Aufforderung nicht nachgekommen ist oder nach dem pflichtgemäßen Ermessen der Kommission die Bedenken weder durch die von ihm darauf abgegebenen Erklärungen noch durch die sonstigen Erhebungen beseitigt sind."

Mit der Abgabe der Steuererklärung erwarb der Steuerpflichtige das Recht, im Falle der Beanstandung unter Mitteilung des Gegenstandes und der Gründe gehört zu werden (Fuisting, Kommentar Anm. 6 B Abs. 1 zu § 39 preuß. Eink.-StG.). Nach Art. 59 III Ziffer 1 der Anweisung des Finanzministers vom 25. Juli 1906 zur Ausführung des EinkStG. soll die vorgeschriebene Mitteilung den Steuerpflichtigen kurz aber erschöpfend und in verständlicher Weise darüber unterrichten, auf welche einzelnen Angaben die Bedenken sich beziehen und in welchen Punkten seine Angaben erläutert, ergänzt oder bescheinigt werden müssen, um die obwaltenden Bedenken zu beseitigen (s. auch Art. 62 Ziffer 2 Abs. 2 der Ausf.-Anw.). Von den in solcher Weise nicht gekennzeichneten Angaben durfte der Steuerpflichtige nach OVG. in StS. 3/194 (197 Anm. 2) annehmen, daß sie als klar und feststehend angesehen sind (s. auch Fuisting, die Einkommenbesteuerung der Zukunft Seite 135 ff.).

Württemberg.

Erst nachdem 21 deutsche Bundesstaaten eine allgemeine Einkommensteuer bereits eingeführt hatten, ging Württemberg zu dieser Besteuerungsart vornehmlich im Anschluß an die Einkommensteuergesetzgebung in Preußen, Sachsen und Baden über (s. Göz, Das württembergische EinkStG. S. 11). Nach Heckel, Die Fortschritte der direkten Besteuerung, Bd. 1, S. III ist es „charakteristisch bei den Steuergesetzen, daß alle Fortschritte, die ein Staat macht, in den späteren Gesetzen an-

derer Staaten typisch und mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren. Jede folgende legislative Arbeit nimmt die Errungenschaften der vorausgehenden auf und beeinflußt ihrerseits wiederum — bald mehr bald weniger — die späteren Vorgänge."

Während die deutschen Bundesstaaten die Mitwirkung des Steuerpflichtigen zunächst lediglich als ein unentbehrliches Hilfsmittel der Veranlagungsbehörden einführten (s. die Begründung des Entwurfs des preuß. EinkStG. Nr. 5 der Drucks. des Abg.-Hauses 1890, zu §§ 38, 38 a, 38 b; unten die Behandlung der Einkommensteuergesetzgebung in Sachsen-Meiningen) wurde bei späteren Gesetzen daneben ein Recht des Steuerpflichtigen mehr in den Vordergrund gestellt (s. bezüglich der preuß. Gesetzgebung auch Fuisting, Kommentar Anm. 2 zu § 41 EinkStG.). Sehr weit gehende Vorschriften über die Anhörung des Steuerpflichtigen enthielt das württembergische EinkStG. vom 8. August 1903, dessen Art. 54 Abs. III vorschrieb, daß die Einschätzungskommission, ehe sie zu Beweiserhebungen schreitet, dem Steuerpflichtigen die gegen die Richtigkeit seiner Steuererklärungen sprechenden Gründe zu bezeichnen und ihm Gelegenheit zur mündlichen Darlegung zu geben hat. Machte der Steuerpflichtige von der ihm gegebenen Gelegenheit keinen Gebrauch oder wurden die Bedenken durch seine Darlegung und durch die erforderlichenfalls nunmehr vorzunehmenden Erhebungen nicht beseitigt, so war der Steuerpflichtige noch mals zur Erklärung über dieselben oder über bestimmte an ihn gerichtete Fragen binnen einer angemessenen Frist aufzufordern.

Sachsen.

§ 43 V des Sächsischen EinkStG. vom 2. 7. 1878, abgeändert durch die Gesetze vom 10. 3. 1894 und 24. 7. 1900 bestimmte: „Liegt eine formell genügende Deklaration nicht vor, oder erachtet die Kommission die vorliegende Deklaration für unrichtig, so kann die Kommission nach ihrem Ermessen entweder von dem ihr nach § 42 (Fragerecht der Einschätzungskommission) zustehenden Rechte Gebrauch machen, oder auf Grund ihrer eignen Kenntnis der Verhältnisse und nach dem Ergebnisse der sonst etwa anzustellenden Erörterungen die Schätzung vornehmen. Auf die darin „bei den Beitragspflichtigen vorliegende Erschwerung der Rechtsverteidigung" weist § 20 der Instruktion zum EinkStG. vom 24. 7. 1900 (Hasche, Königl. Sächs. EinkStG. Seite 265 unten) hin. Ein Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör bestand nach dem sächsischen Eink.-StG. nicht. § 6 Abs. 4 der Instruktion zum EinkStG. be-

stimmte jedoch: „Ganz besondere Sorgfalt hat der Vorsitzende auf die Prüfung der Deklaration zu verwenden. Es ist eine oft gehörte Klage, daß den Deklarationen zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt und über ihre Angaben zu leicht hinweggegangen werde. Um so mehr ist es Aufgabe des Vorsitzenden, etwaige Zweifel, die ihm gegen die Richtigkeit und Vollständigkeit der Deklaration beigehen, durch geeignete Erörterungen, sowie durch schriftliche oder mündliche Vernehmung mit den Beitragspflichtigen zu beseitigen, Mißverständnisse aufzuklären und Berichtigungen falscher Angaben herbeizuführen. Allerdings kann dem Vorsitzenden nicht von vornherein genau vorgeschrieben werden, wie weit er mit Befragungen der Beteiligten gehen darf, ohne das Verfahren zu verschleppen oder sich den Vorwurf indiskreten Verhaltens zuzuziehen. Im allgemeinen wird er sich, dafern ihm die Räthlichkeit einer Anfrage zweifelhaft erscheint, eher für als gegen den Erlaß einer solchen zu entscheiden haben (s. auch die bei Hasche, Kgl. Sächs. EinkStG. S. 152 Anm. 4 und 5 abgedruckten Verfügungen vom 4. 6. 1882 und 13. 12. 1882 — Mitteilungen aus der Verwaltung der direkten Steuern I S. 427 bzw. I S. 433).

Das Badische Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 1. Juni 1910 enthielt keine Vorschrift über ein Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör. Die Vollzugsverordnung zum Badischen Einkommensteuergesetz (§ 36 der VollzV.) enthielt jedoch folgende Vorschrift:

Geben dem Schätzungsrat die Angaben der Pflichtigen keinen Anlaß zur Beanstandung, so hat er die Steueranlage lediglich nach diesen Angaben zu bewirken. Andernfalls wird der Schätzungsrat, „soweit nötig" nach Hörung des Pflichtigen über die Beanstandungspunkte seine Entscheidung geben.

Hessen.

(Einkommensteuergesetz vom 25. Juni 1895, abgeändert durch Gesetz vom 12. August 1899). Artikel 25 Absatz 2 dieses Gesetzes bestimmte:

Bezüglich derjenigen Einkommenserklärungen, bei deren Prüfung sich Anstände ergeben, liegt der Veranlagungskommission bzw. deren Vorsitzenden zunächst ob, den zur Erklärung Verpflichteten unter Mitteilung der Gründe der Beanstandung zur Erklärung binnen einer Frist von zwei Wochen ... aufzufordern, gutfindendenfalls ihn oder seinen Bevollmächtigten persönlich zu hören; auch, wenn dies für nötig erachtet wird, weitere Aufklärung in bezug auf seine Einkommens-

verhältnisse zu verlangen. Auch der Pflichtige, dessen Steuererklärung beanstandet worden ist, hat das Recht, zu verlangen, daß die Kommission ihm oder seinem Bevollmächtigten persönliches Gehör gebe.

Sachsen-Weimar.

(Einkommensteuergesetz vom 2. Juni 1897 / 11. März 1908 / 30. März 1909). § 66 III des Gesetzes schrieb vor:

Wird die Steuererklärung für ungenügend oder unrichtig erachtet, so ist dem Steuerpflichtigen hiervon unter Mitteilung der Gründe mit der Aufforderung Kenntnis zu geben, sich binnen einer vom Vorsitzenden zu setzenden Frist über dieselbe oder bestimmte an ihn gestellte Fragen mündlich oder schriftlich zu erklären.

Oldenburg.

Nach dem Einkommensteuergesetz vom 12. Mai 1906 erfolgte die Veranlagung der natürlichen Personen nach Haushaltungen (Art. 14 I des Gesetzes). Eine Vorschrift über ein Recht auf Gehör bestand nicht.

§ 37 des Mecklenburgischen Einkommensteuergesetzes vom 6. Mai 1913 bestimmte:

Bestehen gegen die Angaben einer Steuererklärung Bedenken, so hat der Vorsitzende der Veranlagungskommission dieselben dem Steuerpflichtigen mitzuteilen mit der Aufforderung, binnen einer auf mindestens zwei Wochen zu bestimmenden Frist sich darüber zu erklären oder bestimmte Fragen über noch aufzuklärende, für die Veranlagung erhebliche Punkte zu beantworten und Beweismittel für seine Angaben beizubringen. Die von den Steuerpflichtigen angebotenen, an sich zulässigen Beweise müssen erhoben werden, insoweit die unter Beweis gestellten Tatsachen für die Veranlagung erheblich sind und nicht ohnehin für richtig angenommen werden.

Braunschweig.

§ 37 II des EinkStG. für das Herzogtum Braunschweig vom 16. April 1896 — Novelle vom 11. März 1899 — stimmte (abgesehen von unwesentlichen Abweichungen in der Fassung) überein mit § 66 III des Sachsen-Weimarischen Einkommensteuergesetzes.

Anhalt.

§ 39 III des EinkStG. vom 20. Juni 1904 / 18. März 1919 bestimmte:

Wird eine Steuerdeklaration durch die Kommission beanstandet, so soll tunlichst durch Anstellung von Ermittlungen,

Rückfrage beim Steuerpflichtigen oder in anderer geeigneter Weise eine Aufklärung der bestehenden Zweifel versucht werden. Auch kann zu diesem Zwecke die Vorladung des Steuerpflichtigen vor die Kommission oder den Vorsitzenden erfolgen.

Das Sachsen-Meiningensche EinkStG. vom 18. März 1890 bestimmte in seinem Artikel 48:

„Der Vorsitzende der Einschätzungskommission ist berechtigt, von dem Steuerpflichtigen über dessen Erwerbs- und Vermögensverhältnisse auf bestimmte Fragen schriftliche oder mündliche Auskunft zu verlangen." Das EinkStG. vom 14. März 1910 für das Herzogtum Sachsen-Meiningen brachte für den Steuerpflichtigen, der eine Steuererklärung abgegeben hatte, ein Recht auf Gehör; Artikel 35 Satz 2 schrieb vor: „Wenn die Amtseinnahme oder der Gemeindevorstand gegen den Inhalt der Steuererklärung Bedenken tragen, ist die Amtseinnahme verpflichtet, sie dem Steuerpflichtigen unter der Aufforderung mitzuteilen, binnen einer Woche seine Angaben zu berichtigen oder seine Einwendungen dagegen geltend zu machen.

Sachsen-Koburg.

Artikel 33 III des EinkStG. vom 2. Dezember 1908 mit Novellen vom 4. Juli 1910 und 21. Januar 1913 stimmte überein mit dem oben zitierten § 37 des Mecklenburgischen Einkommensteuergesetzes.

Artikel 38 II des Sachsen-Gothaschen Gesetzes, betreffend die Einkommensteuer vom 12. März 1902 lautete:

„Die Einschätzungskommissionen sind an die von den Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärungen nicht gebunden und können insbesondere, auch wenn solche nicht vorliegen, die Erhebung weiterer Ermittlungen beschließen und Sachverständige aus den Erwerbskreisen, zu denen die zu veranlagenden Steuerpflichtigen gehören, zuziehen." Eine Vorschrift, den Steuerpflichtigen zu hören, bestand nicht. Bemerkenswert ist jedoch die Regierungsbegründung zu Art. 38 des Gesetzentwurfes, betreffend die Einführung einer Einkommensteuer in Sachsen-Gotha (Finanz-Archiv 1904, 21. Jg. Seite 255 ff.). Danach „muß den Einschätzungskommissionen nach ihrem pflichtmäßigen Ermessen die Entscheidung darüber zustehen, ob im einzelnen Fall die Steuererklärung der Einschätzung zugrunde zu legen ist oder nicht. Im Falle der Beanstandung wird dem Steuerpflichtigen entsprechende Eröffnung zu machen und derselbe zu veranlassen sein, über diejenigen Punkte näheren Aufschluß zu geben, welche der Beanstandung unterliegen. Der

Steuerpflichtige findet dadurch Gelegenheit, seine Angaben näher zu erläutern und etwaige Mißverständnisse zu beseitigen."

Das Sachsen-Altenburgische EinkStG. vom 4. Januar 1910 mit Novelle vom 12. Dezember 1910 bestimmte im § 31 III:

„Der Vorsitzende kann einzelne Steuerpflichtige zur Auskunfterteilung über ihre Erwerbsverhältnisse auffordern, auch sie zu diesem Behufe zur mündlichen Verhandlung vorladen und hat denselben auf ihren Antrag Gelegenheit zur persönlichen Verhandlung zu gewähren" und im § 32 III:

„An die von den Steuerpflichtigen eingereichte Steuererklärung ist die Einschätzungskommission bei ihren Beschlußfassungen nicht gebunden; sie hat dieselben jedoch zu prüfen und nach Befinden zum Gegenstand weiterer Erörterungen zu machen.

Schwarzburg-Rudolstadt.

§ 40 Ziffer 5 des Gesetzes vom 31. Mai 1902 entsprach der Bestimmung des § 37 des Mecklenburgischen Einkommensteuergesetzes.

Schwarzburg-Sondershausen.

(Einkommensteuergesetz vom 1. Februar 1894, abgeändert durch die Gesetze vom 18. August 1896 und 14. Juli 1897; Neufassung des Gesetzes vom 11. Dezember 1897.) Artikel 36 Ziffer 3 Absatz 2 der Ausführungsverordnung zum EinkStG. vom 11. Dezember 1897 bestimmte:

„Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der gemachten Angaben an sich oder in Rücksicht auf Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften, so sind dem Steuerpflichtigen bestimmte Fragen vorzulegen, deren Beantwortung die Berichtigung der Steuererklärung herbeizuführen geeignet ist."

Reuß ä. L.

§ 44 IV des Einkommensteuergesetzes für das Fürstentum Reuß ä. L. vom 31. Dezember 1911 entsprach der Bestimmung des § 43 V des Einkommensteuergesetzes für das Königreich Sachsen.

Reuß j. L.

§ 19 V des Gesetzes vom 16. Juni 1890/4. Juni 1898 bestimmte:

„Wird die abgegebene Selbsteinschätzung von der Kommission für ungenügend oder für unrichtig erachtet, so ist die-

selbe berechtigt, nach vorgängigem Gehör des Steuerpflichtigen die Steuerstufe anderweit festzusetzen."

§ 34 III des neuen Gesetzes vom 15. Juli 1909 betreffend die Erhebung der Einkommensteuer im Fürstentum Reuß j. L. schrieb vor:

„Liegt eine Selbsteinschätzung überhaupt nicht vor oder wird die abgegebene Selbsteinschätzung von der Kommission für ungenügend oder für unrichtig erachtet, so hat dieselbe die Einschätzung nach ihrem freien pflichtmäßigen Ermessen zu bewirken. Die Kommission ist solchenfalls berechtigt, zur Ergänzung der vorhandenen Veranlagungsunterlagen geeignete Ermittlungen anzustellen. Auch ist diese verpflichtet, den Steuerpflichtigen über seine Erwerbs- und Einkommensverhältnisse, sowie die für seine Veranlagung etwa außerdem noch in Betracht kommenden Tatsachen zur Erklärung zu veranlassen. Sie kann ihn insbesondere zu diesem Behufe unter Bekanntgabe bestimmter Fragen zur mündlichen Verhandlung vorladen. Dem Pflichtigen steht frei, zum anberaumten Termin persönlich zu erscheinen oder bis dahin die Richtigkeit seiner Angaben durch Vorlage von Urkunden, Geschäftsbüchern usw. anzutreten. Der Kommssion bleibt nachgelassen, auch ihrerseits Auskunftspersonen und Sachverständige zu vernehmen."

Lippe.

Die Vorschrift über die Anhörung des Steuerpflichtigen (§ 45 I des Gesetzes über die staatliche Einkommensteuer vom 12. Juni 1912) entsprach dem Wortlaut des oben behandelten § 37 des Mecklenburgischen Einkommensteuergesetzes.

Waldeck.

(Klassensteuergesetz vom 7. Januar 1865, abgeändert durch die Gesetze vom 6. März 1893 und 27. Dezember 1897.) Die Einschätzung der Steuerpflichtigen geschah in vier Haupt-Berufsklassen (§ 4 des Gesetzes). Eine Vorschrift über rechtliches Gehör bestand — dem System einer Klassensteuer entsprechend — nicht.

Die Vorschrift des § 36 II des EinkStG. für Schaumburg-Lippe vom 3. Mai 1901 — Novellen vom 21. Mai 1909, 14. März 1910, 17. März 1911 — entsprach derjenigen des § 66 III des Einkommensteuergesetzes für Sachsen-Weimar.

Im § 14 II Satz 2 des Hamburger EinkStG. vom 2. Februar 1903 (Novellen vom 18. Januar 1904, 23. Februar 1906, 12. Oktober 1908, 14. April 1909, 15. Oktober 1909)

war von dem dem Steuerpflichtigen zustehenden „Recht des vorgängigen Gehörs“ die Rede. Die Fassung dieses Rechtssatzes in dem neuen Hamburger EinkStG. vom 9. Januar 1914 enthielt § 17 II dieses Gesetzes: „Eine Erhöhung (oder Herabsetzung) des vom Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung angegebenen Einkommens darf erst erfolgen, nachdem ihm zuvor Gelegenheit gegeben ist, seine Steuererklärung mündlich oder schriftlich innerhalb einer ihm gesetzten Frist zu rechtfertigen.“

Lübeck.

(Gesetze vom 27. Mai und 14. Juni 1889, abgeändert durch die Gesetze vom 19. und 21. Juni 1895; 17. und 26. Februar 1896). § 15 III des Gesetzes schrieb vor:

„Die Schätzungskommission hat die von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben einer Prüfung zu unterziehen und ist berechtigt, entweder unmittelbar oder nach Vernehmung der Beteiligten das Einkommen höher einzuschätzen.“

Bremen.

(Gesetz die Einkommensteuer betreffend vom 17. Dezember 1874 mit den Novellen vom 13. April 1880, 16. November 1880, 19. April 1885, 5. Januar 1893, 8. Februar und 30. März 1895, 20. Juli 1899, 22. Mai und 19. Juli 1900.) § 8 IV des Gesetzes bestimmte:

„Die Steuerdeputation hat die eingehenden Selbstschätzungen einer Revision zu unterziehen und ist berechtigt, dieselben nach vorher den Beteiligten verstattetem Gehör zu erhöhen.“

Die vorstehenden Zitate ergeben, daß für den Steuerpflichtigen, der eine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, ein subjektives öffentliches Recht auf Gehör bestand in den Staaten:

Preußen,
Württemberg,
Hessen,
Sachsen-Weimar,
Mecklenburg,
Braunschweig,
Sachsen-Meiningen,
Sachsen-Koburg,
Schwarzburg-Rudolstadt,
Schwarzburg-Sondershausen,

Reuß j. L.,
Lippe,
Schaumburg-Lippe,
Hamburg,
Bremen.

Eine Soll vorschrift für die Steuerbehörde auf Anhörung bestand nach dem Anhaltischen Einkommensteuergesetz.

Die Anhörung lag im freien Ermessen der Behörde in den Staaten:

Sachsen,
Baden,
Sachsen-Gotha,
Sachsen-Altenburg,
Reuß ä. L.,
Lübeck.

Das freie Ermessen der Steuerbehörde machte in Sachsen-Altenburg einem subjektiven öffentlichen Recht des Steuerpflichtigen Platz für den Fall, daß der Steuerpflichtige einen besonderen Antrag auf Anhörung stellte.

Oldenburg und Waldeck hatten eine Einkommensteuer nicht eingeführt; die beiden Staaten verblieben bei der Klassensteuer.

Das sächsische Einkommensteuergesetz enthielt keine Vorschrift über ein Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör. Eine Dienstanweisung, den Deklaranten zu hören, brachte jedoch die Instruktion vom 24. Juli 1900.

Jedenfalls erschien es, auch wo eine rechtliche Verpflichtung zur Anhörung des Steuerpflichtigen in einzelnen Bundesstaaten nicht festzustellen ist, doch als nobile officium der Steuerbehörde, dafür zu sorgen, daß vor einer Abweichung von der Steuererklärung der Steuerpflichtige in die Lage versetzt wurde, alles vorzutragen, was er zu seinen Gunsten vorzubringen vermochte (s. auch die oben zitierte Begründung zu dem Sachsen-Gothaischen Einkommensteuergesetz).

In den deutschen Bundesstaaten, die eine Vermögensteuer eingeführt hatten, galten bezüglich der Frage der Anhörung des Steuerpflichtigen folgende Bestimmungen:

Preußen.

§ 30 des Ergänzungssteuergesetzes vom 14. Juli 1893 mit den Novellen vom 19. Juni 1906 und 26 Mai 1909 lautete:

„Werden die Angaben einer Vermögensanzeige über Größe und Wert steuerbaren Vermögens durch die Veranlagungskommission oder deren Vorsitzenden beanstandet, so ist

dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, auf welche Vermögensteile oder Werte die Beanstandung sich bezieht. Soweit es sich um tatsächliche Angaben handelt, sind zugleich die Gründe der Beanstandung mitzuteilen. Mit der Mitteilung ist die Aufforderung zu verbinden, sich binnen einer bestimmten Frist über die beanstandeten Angaben zu erklären. Erst wenn der Steuerpflichtige dies unterläßt, oder wenn die Bedenken gegen die Richtigkeit der Vermögensanzeige nicht gehoben werden, ist die Kommission bei Schätzung des Vermögens auch an die tatsächlichen Angaben des Steuerpflichtigen nicht gebunden."

Mit § 30 des preußischen Ergänzungssteuergesetzes stimmten im Wortlaut überein:

§ 28 des Ergänzungssteuergesetzes vom 30. März 1910 für Sachsen-Weimar;

§ 28 des Ergänzungssteuergesetzes vom 6. Mai 1913 für Mecklenburg-Schwerin und Mecklenburg-Strelitz;

§ 29 des Ergänzungssteuergesetzes vom 11. März 1899 für Braunschweig;

§ 26 des Ergänzungssteuergesetzes vom 12. März 1902 für Sachsen-Gotha;

§ 34 des Ergänzungssteuergesetz vom 12. Juni 1912 für Lippe;

§ 30 des Vermögensteuergesetzes vom 9. Mai 1906 mit Novellen vom 6. März 1912 und 30. März 1914 für Schaumburg-Lippe.

Auf das Reichsbesitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913 verwiesen Artikel 7 III des Württembergischen Vermögensteuergesetzes vom 31. Juli 1915;

§ 6 V des Bremischen Vermögensteuergesetzes vom 4. Mai 1917.

Sachsen.

(Ergänzungssteuergesetz vom 2. Juli 1902) § 8 Absatz 4 der Instruktion zum ErgStG. vom 3. Februar 1903 bestimmte:

„Gehen der Kommission gegen eine Deklaration Zweifel bei, so soll sie, bevor sie zu einer von der Deklaration abweichenden Veranlagung schreitet, in der Regel zunächst den Deklaranten anheimstellen, die für die Beurteilung der Richtigkeit ihr erforderlich erscheinenden Auskünfte zu erteilen."

Baden.

(Vermögensteuergesetz vom 28. September 1906, Neufassung des Gesetzes vom 27. Mai 1910.)

§ 15, Satz 3 der Anweisung der Steuerdirektion für die Feststellung der Vermögensteuer vom 1. Dezember 1906 besagte:

„Von den Angaben der Pflichtigen abweichende vorläufige Veranlagungen sind denselben ... zu eröffnen."

Artikel 21 des Sachsen-Meiningenschen Vermögensteuergesetzes bestimmte:

„Wenn der Vorsitzende des Einschätzungsausschusses Bedenken gegen den Inhalt der eingereichten Vermögensanzeigen trägt, hat er sie dem Steuerpflichtigen schriftlich unter der Aufforderung mitzuteilen, binnen 2 Wochen seine Angaben zu berichtigen oder seine Einwendungen dagegen geltend zu machen." Bezüglich der Frage der Anhörung des Steuerpflichtigen wurde auf die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes verwiesen in

Artikel 34 II des Vermögensteuergesetzes vom 12. August 1899 für Hessen,

Artikel 29 und 30 des Vermögensteuergesetzes vom 12. Mai 1906 für Oldenburg,

§ 24 des Vermögensteuergesetzes vom 21. Dezember 1911 für Reuß ä. L.

Das Reichs-Erbschaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906 enthielt im § 43 folgende Bestimmung:

„Trägt das Erbschaftsteueramt Bedenken, die Wertangabe als richtig anzunehmen, so hat es hiervon dem Steuerpflichtigen unter Bezeichnung der beanstandeten Punkte und unter Bestimmung einer angemessenen Frist zur Gegenerklärung Mitteilung zu machen."

Keine Vorschrift über die Anhörung des Steuerpflichtigen enthielten das Reichsgesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom 3. Juli 1913 und das Reichs-Besitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913. Artikel 9 der preußischen Ausführungsbestimmungen des Bundesrates zu diesen Gesetzen (Zentralblatt für das Deutsche Reich 1913, 1087 ff.) bemerkte jedoch hierzu, „daß ein formelles Verfahren zur Erörterung der Vermögenserklärungen nach dem Wehrbeitragsgesetz nicht vorgeschrieben sei; es empfehle sich aber, etwaige Bedenken hinsichtlich der Vermögenserklärung dem Steuerpflichtigen mitzuteilen. Diese Mitteilung könne zweckmäßig mit der Erörterung der Steuererklärung verbunden werden. Es wird zweckmäßig sein und ist für die Steuerbehörden wenn auch nicht gesetzliche Pflicht, so doch dienstliche Pflicht, alle Zweifel nach Möglichkeit durch ein derartiges Erörterungsverfahren klar zu stellen" (s. auch Buck, Kommentar Anm. 1 und 2 zu § 55 Besitzsteuergesetz).

# Lebenslauf.

Am 6. November 1895 wurde ich als Sohn des Landwirtes Karl Otto Bubenzer und seiner Ehefrau, Anna geb. Spieß, in Börnhausen, Kreis Gummersbach, geboren. Ich besuchte die Volksschule meiner Heimat, dann die Rektoratsschule in Wiehl und die Oberrealschule in Gummersbach, die ich Ostern 1913 nach Versetzung nach Obersekunda verließ, um in die Kommunalverwaltung einzutreten. Mit Unterbrechung von einem Jahr zufolge Kriegsdienstes war ich bei drei verschiedenen Gemeindeverwaltungen bis 31. März 1921 (u. a. mit der Bearbeitung von Steuerangelegenheiten) beschäftigt. Danach war ich bis 15. Oktober 1926 als Obersekretär in der Reichsfinanzverwaltung tätig. Anfangs März 1924 habe ich vor der Prüfungskommission des Provinzialschulkollegiums in Münster i. W. (der Oberrealschule in Hagen) die Reifeprüfung abgelegt. Ich habe ein Semester Volkswirtschaftslehre und zwei Semester Rechtswissenschaft in Köln sowie sechs Semester Rechtswissenschaft an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster i. W. studiert. Am 12. und 14. Juli 1928 habe ich vor der Prüfungskommission beim Oberlandesgericht in Hamm i. W. die erste juristische Staatsprüfung abgelegt. Die mündliche Promotionsprüfung habe ich am 14. Dezember 1928 bestanden. Ich bin evangelisch.